

mr.sc. Gabriela Čilić Kardov
SRRiF-FBiH, Mostar, Bosna i Hercegovina
gabi_cilic@yahoo.com

PROFESIONALNA RAČUNOVODSTVENA EDUKACIJA U BOSNI I HERCEGOVINI

Primljen: 1. kolovoza 2021.

Prihvaćen: 7. prosinaca 2021.

<https://doi.org/10.46458/27121097.2021.27.193>

Pregledni rad

Sažetak

Cilj ovoga rada je prikazati stanje profesionalne računovodstvene edukacije u Bosni i Hercegovini, a koja podrazumijeva edukaciju i uvježbavanje koje se nadograđuje na opću edukaciju i daje profesionalna znanja (tehničku kompetenciju), profesionalne vještine i profesionalne vrijednosti, etiku i stavove. Kao okvir za prikaz profesionalne računovodstvene edukacije koristit će se najvažniji elementi Globalnog modela računovodstvene edukacije (Watty et al., 2012., 2013. i 2014). Ovaj model je utemeljen Međunarodnim standardima edukacija kojima je cilj uspostaviti mjerila za profesionalnu računovodstvenu edukaciju u svijetu, te osigurati kvalitetu i dosljednost u računovodstvenom obrazovanju.

Ključne riječi: računovodstvena profesija, Globalni model računovodstvene edukacije, profesionalna računovodstvena edukacija, Međunarodni standardi edukacije (MSE), akreditacija računovodstvenih programa.

JEL: M41

1. UVOD

Posljednjih je desetljeća sve naglašenija uloga računovodstvene profesije i računovodstvene informacije za uspješan rad poslovnih subjekata u uvjetima neizvjesnosti i rizika, pa posljedično računovodstvena profesija postaje sve obuhvatnija

i kompleksnija. To pak vodi potrebama za unapređenjem profesionalne računovodstvene edukacije, kojoj je opći cilj stvoriti kompetentne profesionalne računovođe. Ista stvara preduvjete za obavljanje radne uloge prema utvrđenim standardima, istodobno vodeći računa o radnom okruženju.

Sukladno Međunarodnim standardima edukacije (Savez, 2015) profesionalna računovodstvena edukacija podrazumijeva edukaciju i uvježbavanje koje se nadograđuje na opću edukaciju i daje profesionalna znanja (tehničku kompetenciju), profesionalne vještine i profesionalne vrijednosti, etiku i stavove.

Formalno ili opće obrazovanje predstavlja osnovu na koju bi se trebali nadograđivati programi stjecanja profesionalnih kvalifikacija kao i kontinuirano razvijanje znanja. Tako dobro postavljena osnova trebala bi omogućiti pojedincu da se po završetku srednjoškolskog i visokoškolskog obrazovanja jednostavnije uključi u profesiju kao i neometani proces usavršavanja i razvoja u računovodstvenoj profesiji.

Stoga računovodstvena profesija treba uspostaviti visoke standarde i udovoljavati im u područjima: općeg obrazovanja, testiranja i kvalificiranja, praktičnog iskustva i profesionalnog razvoja.

Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants - IFAC), koja okuplja 180 članica iz 135 jurisdikcija svijeta s preko tri milijuna članova, preko svojih članica, pokušava putem Međunarodnih standarda edukacije (MSE) uspostaviti mjerila za profesionalnu računovodstvenu edukaciju u svijetu, te osigurati kvalitetu i dosljednost u računovodstvenom obrazovanju.

Upravo na ovim standardima temelji se i Globalni model računovodstvene edukacije koji će služiti kao okvir za prikaz stanja profesionalne računovodstvene edukacije u Bosni i Hercegovini. Model je već korišten na primjeru Australije, Šri Lanke, Japana i Južnoafričke Republike.

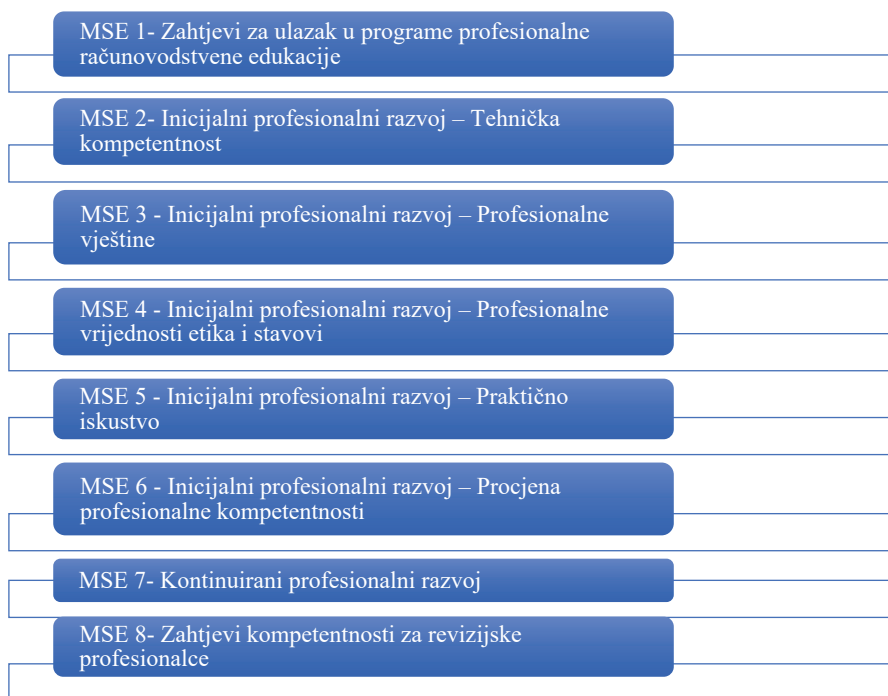
2. GLOBALNA USPOREDIVOST PROFESIONALNE RAČUNOVODSTVENE EDUKACIJE

Putem Međunarodnih standarda edukacije za profesionalne računovođe propisuje se raspon potrebnog profesionalnog znanja, profesionalne osposobljenosti, profesionalnih vrijednosti, etike i stavova, te se razvija orijentacija prema cjelovitom obrazovanju.

Sljedeći koncept Međunarodnih standarda edukacije, sastavni dijelovi programa računovodstvene edukacije sastoje se od uvjeta za ulazak u profesiju,

profesionalnog obrazovanja, profesionalnih vještina i znanja, zahtjeva za iskustvom, profesionalnih vrijednosti, etike i stavova, procjene profesionalnih sposobnosti i kompetentnosti, kontinuiranog profesionalnog razvoja i zahtijevane kompetentnosti za profesionalne revizore. Za svaki od navedenih elemenata donesen je poseban standard od strane Odbora za Međunarodne standarde računovodstvene edukacije (International Accounting Education Standards Board-IAE-SB) pri IFAC-u. U pitanju je osam standarda.

Slika 1. Međunarodni standardi računovodstvene edukacije



Izvor: Obradio autor

Kako je jedan od uvjeta za pristupanje profesiji odnosno profesionalnim računovodstvenim programima i odgovarajuća razina općeg obrazovanja i kroz njega stečene određene kompetencije, visokoškolske institucije prilagođavaju svoje računovodstvene programe uzimajući u obzir i zahtjeve koji proizlaze iz MSE, kako bi se kroz proces akreditacije istih od strane profesionalnih računovodstvenih tijela, olakšao ili omogućio ulazak diplomaca u računovodstvenu profesiju.

Često status sveučilišnih računovodstvenih programa i potražnja za njima od strane studenata uvelike ovisi o tome jesu li programi akreditirani od strane profesionalnih tijela (Mathews, 2004.; West, 2006.). To pak može uzrokovati da se

visokoškolske institucije ne odlučuju za promjenu i unapređenje postojećeg kurikuluma i sadržaja računovodstvenih programa mimo onoga što se traži akreditacijom i često su kritizirani radi toga.

U posljednja četiri desetljeća zagovara se reforma računovodstvene edukacije od strane istaknutih pripadnika akademske zajednice i profesionalnih računovodstvenih organizacija prvenstveno u Sjedinjenim Američkim Državama (SAD), Australiji i Velikoj Britaniji, a vezano za nastale promjene u globalnom, političkom i financijskom kontekstu s ciljem razvoja nužnih znanja i vještina studenata, budućih profesionalnih računovođa (Accounting Education Change Commission, 1990; Anderson-Gough, F., Grey, C. i Robson, K. 1998; Behn, Ezzell, Murphy, Stith, et al., 2012; Mathews, Brown i Jackson, 1990; Solomons i Berridge, 1974). U okviru ovih procesa naglašena je potreba za razvojem generičkih vještina uz obvezno kritičko razmišljanje i etično ponašanje (Jackling, B., i De Lange, P. 2009; Keevy, 2020; Terblanche i De Clercq, 2019). Pozivi na reformu kao i kritiziranje računovodstvene profesije i edukacije, doveli su do pomaka kada je u pitanju način strukturiranja i organiziranja profesije i to putem objava, prijevoda, ažuriranja i implementacije međunarodnih profesionalnih standarda, razvoja integriranog izvještavanja kao i fokusiranjem na važnost računovodstvene edukacije (Albrecht i Sack 2000; Evans et al. 2010; Boyce, 2008; Gallhofer i Haslam, 2007).

Sve ukazuje na nužnost unapređenja računovodstvene edukacije, kako one koju provode sveučilišta tako i one koju provode profesionalne računovodstvene organizacije kao i na bližu suradnju ovih dionika.

Može se navesti primjer dobre prakse, odnosno suradnje između profesionalne računovodstvene organizacije iz Australije (Certified Practising Accountant -CPA Australia koja ima preko 164.000 članova) i Deakin Sveučilišta u Australiji gdje se u okviru akreditacije pojedinih računovodstvenih programa zahtjeva razvoj odgovarajućih politika od strane fakulteta u smislu razvoja generičkih vještina studenata (Jackling, B., i De Lange, P. 2009). Jasno je da se na takav način pokazuje želja za razvijanjem željenog skupa vještina za diplomce, a koje obuhvaćaju, između ostalog, cjeloživotno učenje, osposobljavanje za tehničke vještine, kao i usmene, pisane, interpersonalne i komunikacijske vještine.

S ciljem utvrđivanja stanja i mjerenja razvoja profesionalne računovodstvene edukacije razvijaju se modeli koji bi bili globalno usporedivi. Jedan od modela je i Globalni model računovodstvene edukacije (Global model of Accounting Education, Watty, et al 2012.) koji će biti korišten u ovome radu, kao okvir za prikaz profesionalne računovodstvene edukacije na primjeru Bosne i Hercegovine.

Unutar ovoga modela identificirani su sljedeći bitni elementi, koji su zapravo ključni elementi inicijalnog i kontinuiranog profesionalnog razvoja profesionalnih računovođa, a to su:

- ◆ sami kandidati za stjecanje profesionalnih kvalifikacija;
- ◆ prethodno formalno-opće obrazovanje kandidata (uključuje analizu postojanja akreditacija visokoškolskih programa od strane profesionalnih računovodstvenih organizacija);
- ◆ profesionalni računovodstveni programi (lokalni ili međunarodni) te kvalificiranje pri profesionalnim računovodstvenim organizacijama uz mogućnost oslobađanja od polaganja pojedinih ispita i
- ◆ kontinuirani profesionalni razvoj.

Vezano za navedeni Globalni model, a uvažavajući prethodna istraživanja (Lubbe, 2020), mogu se izdvojiti, odnosno sumirati četiri ključna pitanja na kojima će se temeljiti i ova analiza:

Inicijalni profesionalni razvoj (IPR)

(1) Koji su uvjeti za stjecanje profesionalne kvalifikacije „profesionalni računovođa“ u vašoj zemlji?

Zahtjevi u vezi prethodnog obrazovanja (akreditacija ili izostanak akreditacije)

(2) Tko su pružatelji (akademski i/ili neakademski) programa početnog/inicijalnog profesionalnog razvoja u vašoj zemlji, čijim se završetkom omogućava upis u profesionalne računovodstvene programe IFAC-ovih članica - profesionalnih računovodstvenih organizacija?

Profesionalni računovodstveni programi, kvalificiranje

(3) Tko su lokalni i primarni međunarodni pružatelji IPR-a u vašoj zemlji koji nude profesionalne računovodstvene programe, putem kojih se omogućava certificiranje u „profesionalnog računovođu“?

Kontinuirani profesionalni razvoj

(4) Tko su pružatelji kontinuiranog profesionalnog razvoja (KPR) u vašoj zemlji i koji su bitni elementi KPR-a?

2.1. Prikaz dosadašnjih istraživanjima po Globalnom modelu računovodstvene edukacije

Prije analize primjene Globalnog modela računovodstvene edukacije na primjeru Bosne i Hercegovine, u nastavku slijedi tabelarni pregled primjene ovoga modela na primjeru: Australije, *Šri* Lanke, Japana i Južnoafričke Republike. Ranije dobiveni podaci po (*Watty et al., 2012., 2013. i 2014. i Lubbe, 2020*) su dopunjeni i ažurirani na temelju dostupnih podatka sa službenih web stranica profesionalnih računovodstvenih organizacija i izvještaja o članicama IFAC-a sa službene stranice IFAC-a.

Tablica 1. Komparativna analiza Globalnog modela računovodstvene edukacije na primjeru Australije, *Šri* Lanke, Japana i Južnoafričke Republike

Australija	Šri Lanka	Japan	Južnoafrička Republika
U profesiju se ulazi preko akreditiranih visokoškolskih obrazovnih institucija (završen trogodišnji ili četverogodišnji studij). Nakon toga kandidati polažu određeni broj ispita kod profesionalnih računovodstvenih organizacija (CPA Australia, ICAA i IPA ¹) te moraju imati propisano praktično iskustvo. CPA Australija nudi mogućnost ulaska i s drugih visokoškolskih institucija, koje nisu akreditirane, ali tada se dodatno polažu i ispiti s temeljne razine.	U profesiju ulazi preko visokoškolskih računovodstvenih obrazovnih programa tada je uvjet završen četverogodišnji studij. Akreditacija se ne primjenjuje. Nakon toga kandidati polažu određeni broj ispita kod profesionalne računovodstvene organizacije (Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka -ICASL) Uvjeti su definirani od strane profesionalnog tijela (polaganje ispita i praktično iskustvo)	Prvi korak je polaganje ulaznih ispita pri Odboru za javni nadzor - Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB). Nakon uspješnog polaganja ovih ispita, kandidati pristupaju obveznom trogodišnjem računovodstvenom programu pri <i>Japan Foundation for Accounting Education and Learning čiji kurikulum</i> nadzire profesionalna računovodstvena organizacija u Japanu Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA). Po odslušanom programu slijedi polaganje završnog ispita pri JISPA. Zahtjeva se i dvogodišnje praktično iskustvo iz oblasti računovodstva/revizije.	U profesiju se ulazi preko akreditiranih visokoškolskih računovodstvenih programa od strane profesionalnih računovodstvenih organizacija. Osim navedenog kandidati polažu ulazne ispite kod profesionalnih računovodstvenih organizacija (SAICA i SAIPA) ² kako bi mogli pohađati profesionalne računovodstvene programe. Nakon slijedi polaganje ispita u sklopu profesionalne računovodstvene edukacije. Jedan od uvjeta je i trogodišnje praktično iskustvo kod akreditiranih poslodavaca.

¹ Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA) i Institute of Public Accountants (IPA)

² South African Institute of Chartered Accountants (SAICA) i South African Institute of Professional Accountants (SAIPA)

Australija	Šri Lanka	Japan	Južnoafrička Republika
Akreditirane visokoškolske institucije i profesionalno računovodstveno tijelo (CPA Australia za osobe koje nisu završile akreditirane studije)	Po završetku četverogodišnjeg fakulteta upisuje se računovodstveni program pri profesionalnom računovodstvenom tijelu ICASL	Ne postoji obveza propisanog prethodnog formalnog obrazovanja te ne postoji sustav akreditacije. U sustavu IPR sudjeluje nekoliko institucija: Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB)-kod koje se polažu ulazni ispiti, Japan Foundation for Accounting Education and Learning- kod kojeg se sluša i pohađa profesionalni računovodstveni program te JICPA kod kojeg se polaže završni ispit.	Akreditirane visokoškolske institucije uz polaganje ulaznih/prijamnih ispita kod profesionalnih računovodstvenih organizacija.
Lokalni: Profesionalna računovodstvena tijela Najvažniji međunarodni: Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) i Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)	Lokalni je ICASL, a međunarodni ACCA i CIMA.	Lokalni pružatelji: CPAAOB, Japan Foundation for Accounting Education and Learning i JICPA. <u>Certifikacija se obavlja pri profesionalnoj računovodstvenoj organizaciji (JICPA).</u> Glavnina inozemnih profesionalnih računovođa koji rade u Japanu su stekli kvalifikacije pri American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).	Lokalni: Profesionalna računovodstvena tijela Najvažniji međunarodni: ACCA i CIMA.
Lokalni pružatelji su profesionalna računovodstvena tijela. Zahtjeva se 120 sati KPR u tri godine. Međunarodni pružatelji su: ACCA i CIMA i KPR se odvija sukladno pravilima ovih tijela.	Lokalni pružatelji su profesionalna računovodstvena tijela. Zahtjeva se 120 sati KPR u tri godine uz obvezu 40 sati na godišnjoj razini. Polovina sati mora biti mjerljiva/verificirana. Međunarodni pružatelji su: ACCA i CIMA i KPR se odvija sukladno njihovim pravilima.	Lokalni pružatelj je JICPA. Zahtjeva se 120 sati KPR u tri godine. AICPA također propisuje 120 sati KPR u tri godine.	Lokalni pružatelji su profesionalna računovodstvena tijela. Zahtjeva se do 120 sati KPR u tri godine. Međunarodni pružatelji su: ACCA i CIMA i KPR se odvija sukladno pravilima ovih tijela.

Izvor: Obradio autor

Sukladno prezentiranom, vidljivo je da se Australiji i Južnoafričkoj Republici profesionalnim računovodstvenim programima pristupa po završetku akreditiranih visokoškolskih institucija, dok u Japanu i **Šri** Lanki sustav akreditacije još nije zaživio.

U Australiji se omogućava ulaz i preko CPA Australia uz obvezno polaganje i ispita s temeljne razine za osobe koje nisu završile akreditirane studije, dok u Južnoafričkoj Republici, u profesionalne računovodstvene programe osobe se mogu uključiti isključivo po završetku akreditiranih studija.

Zanimljivo je da se u svim zemljama kao lokalni pružatelji profesionalne računovodstvene edukacije javljaju nacionalna profesionalna računovodstvena tijela, a od stranih prevladavaju ACCA i CIMA (Australija, **Šri** Lanka i Južnoafrička Republika) dok je u Japanu dominantan AICPA.

Također, nacionalna profesionalna računovodstvena tijela su i pružatelji kontinuiranog profesionalnog razvoja (KPR), dok se kod međunarodnih udruženja to odvija sukladno pravilima tih institucija. Ipak je svima zajedničko da se KPR odvija sukladno *Međunarodnom standardu edukacije 7- Kontinuirani profesionalni razvoj* kojim je, između ostalog, utvrđen potreban fond sati usavršavanja, način ostvarivanja i verificiranja istih u propisanom vremenskom razdoblju.

3. STANJE PROFESIONALNE RAČUNOVODSTVENE EDUKACIJE U BOSNI I HERCEGOVINI

3.1. Organizacija računovodstvene profesije i edukacijski okvir

Računovodstvena profesija u Bosni i Hercegovini organizirana je putem Komisije za računovodstvo i reviziju BiH i priznatih entitetskih profesionalnih računovodstvenih tijela.

Na državnoj razini računovodstvenu i revizorsku profesiju predstavlja Komisija za računovodstvo i reviziju Bosne i Hercegovine (Komisija).

Komisija, kao nezavisna i stručna komisija za računovodstvo i reviziju BiH, je državno tijelo čije ovlasti proizlaze iz Zakona o računovodstvu i reviziji BiH iz 2004. godine te entitetskih zakona o računovodstvu i reviziji. Sastoji se od sedam članova iz računovodstvene profesije, od kojih su po tri iz Federacije BiH i Republike Srpske i jedan iz Brčko distrikta BiH.

Profesionalna računovodstvena tijela su nevladine, dobrovoljne i stručne udruge u BiH, koje su priznate kao dobre profesionalne računovodstvene organizacije

od stane Komisije, kao i samim entitetskim zakonima o računovodstvu i reviziji. Status priznatih¹ imaju: Savez računovođa, revizora i financijskih djelatnika Federacije BiH i Savez računovođa i revizora Republike Srpske koji su istodobno i punopravni članovi Međunarodne federacije računovođa (IFAC-a) i Računovodstva Europe (Accountancy Europe -AE).

Kada je u pitanju profesionalna računovodstvena edukaciju u segmentu ulaska u profesiju, odnosno stjecanja profesionalnih kvalifikacija, ista je harmonizirana na cijelom području Bosne i Hercegovine i to putem državnog zakona o računovodstvu i reviziji. Tako je propisano da kandidati (buduće profesionalne računovođe) moraju ispunjavati uvjete u pogledu stručne spreme, praktičnog iskustva, obuke i testiranja koje utvrđuje Komisija za računovodstvo i reviziju BiH, a koji su usklađeni s odgovarajućim standardima i smjernicama IFAC-a.

Za računovodstvenu edukaciju u Bosni i Hercegovini primjenjuje se jedinstveni Komisijin Program za stjecanje kvalifikacija i obuku na razini BiH, na isti način i pod istim uvjetima za cijeli teritorij BiH, odnosno Komisija je uspostavila jedinstveni edukacijski okvir za cijelo područje BiH, dok profesionalna računovodstvena tijela² u Federaciji BiH i Republici Srpskoj provode administraciju testiranja budućih profesionalnih računovođa i njihovu certifikaciju sukladno pravilima³ Komisije.

Ovaj edukacijski okvir temelji se na IAESB Međunarodnim standardima edukacije, a obvezna primjena MSE u Bosni i Hercegovini uvedena je 2006. godine⁴.

¹ Pored navedenih, kao profesionalna tijela se u okviru zakonskih odredaba javljaju se i: Revizorska komora Federacije BiH te Udruga računovođa i revizora Brčko distrikta BiH. Navedena tijela nemaju status priznatih profesionalnih tijela u BiH od strane Komisije te ne provode inicijalnu profesionalnu edukaciju, a njihovi članovi su već članovi Saveza računovođa, revizora i financijskih djelatnika Federacije BiH i/ili Savez računovođa i revizora Republike Srpske. Također, nisu ni članovi međunarodnih asocijacija pa u kontekstu ove analize neće biti ni razmatrani.

² Također će, u nastavku biti prikazan i značaj profesionalnih računovodstvenih tijela kada je u pitanju kontinuirani profesionalni razvoj (KPR) pripadnika računovodstvene profesije.

³ U pitanju su sljedeći akti Komisije kojima je uređena početna (inicijalna) profesionalna edukacija:

- Odluka o uvjetima za stjecanje zvanja u računovodstvenoj profesiji u Bosni i Hercegovini br. 186-6/19 od 4.11.2019;
 - Pravilnik o uvjetima i postupku redukcije ispita za stjecanje zvanja u računovodstvenoj profesiji u Bosni i Hercegovini broj: 186/7-19 od 4.11.2019;
 - Odluka o kriterijima i procedurama polaganja ispita za stjecanje zvanja u računovodstvenoj profesiji u Bosni i Hercegovini broj:3-3/20 od 10.2.2020;
 - Odluka o prijenosu ovlaštenja u svezi s administracijom testiranja („Službeni glasnik BiH“, broj 94/06);

⁴ Odluka o prihvaćanju Međunarodnih obrazovnih standarda („Službeni glasnik BiH“, broj 81/06).

Vežano za vrste profesionalnih kvalifikacija u Bosni i Hercegovini zakonodavac propisuje sljedeća zvanja:

- certificirani računovodstveni tehničar (CRT),
- certificirani računovođa (CR) i
- ovlaštteni revizor (OR).

Struktura pripadnika računovodstvene profesije (kvalificiranih članova) za 2020. po raznim kategorijama dana je u nastavku teksta.

Tablica 2. Struktura članstva po vrstama profesionalnih zvanja, spolu, sektorskoj zastupljenosti

Opis	Savez računovođa, revizora i financijskih djelatnika FBiH	Savez računovođa i revizora Republike Srpske
<i>Zvanja</i>		
1.CRT	52	1230
2.CR	4118 uključujući i 474 OR	2065 uključujući i 143 OR
3.OR Svi OR su istodobno i CR		
<i>Ukupno:</i>	4170	3295
<i>Spol</i>		
Žene	70,00 %	81,70 %
Muškarci	30,00 %	18,30 %
<i>Ukupno:</i>	100,00 %	100,00 %
<i>Sektor</i>		
Javna praksa	25,35 %	2,08 %
Javni sektor	20,96 %	27,58 %
Gospodarstvo/industrija	46,04 %	68,99 %
Akademija	0,22 %	1,35 %
Aktivni umirovljeni članovi	6,35 %	0 %
Neaktivni	1,08 %	0 %
<i>Ukupno:</i>	100,00 %	100,00 %
<i>Starosna struktura</i>		
ispod 25	0,00 %	0,09 %
25-34	9,06 %	8,29 %
35-44	29,42 %	22,43 %
45-54	15,88 %	13,57 %
55-64	28,47 %	42,43 %
preko 65	17,17 %	13,20 %
<i>Ukupno:</i>	100,00 %	100,00 %
<i>Prosječna starost članova je 50 godina.</i>		

Izvor: Obradio autor

Na temelju iznesenih podatka može se ukratko zaključiti da u profesiji prevladavaju žene, da je članstvo relativno staro te da je glavnina članova iz gospodarstva u oba profesionalna tijela. Bitno je istaknuti da su članovi profesionalnih tijela i kandidati koji dva puta godišnje tj. na dva ispitna roka polažu stručne ispite i to u pravilu u svibnju te studenom svake godine.

U 2020. na prvom ispitnom roku, pristupila su ukupno 725 kandidata, a na drugom ispitnom roku u studenom ukupno 642 kandidata. Navedeni podaci ukazuju da postoji značajan interes kandidata za profesiju što je, između ostalog, posljedica visoke reguliranosti profesije u BiH.

U nastavku slijedi prikaz profesionalne računovodstvene edukacije u BiH sukladno izdvojenim i sumiranim ključnim pitanjima iz Globalnog modela računovodstvene edukacije.

3.2. Primjena Globalnog modela računovodstvene edukacije na primjeru Bosne i Hercegovine

Kako bi se odgovorilo na postavljena pitanja u okviru Globalnog modela računovodstvene edukacije koristit će publikacije i dokumenti koji su javno objavljeni u službenim glasilima ili na odgovarajućim službenim web stranicama profesionalnih računovodstvenih tijela, mjerodavnih institucija i regulatora kao i druga literatura koja opisuje računovodstvenu profesiju i edukaciju u Bosni i Hercegovini.

(1)Koji su uvjeti za stjecanje profesionalne kvalifikacije profesionalnog računovođe u vašoj zemlji?

Kandidati koji žele steći profesionalne kvalifikacije u računovodstvenoj profesiji moraju ispunjavati uvjete u pogledu formalnog/općeg obrazovanja, praktičnog iskustva i testiranja.

Primjerice kandidat za CRT mora imati završenu četverogodišnju srednju školu ekonomskog ili tehničkog usmjerenja, dvije ili tri godine praktičnog iskustva na računovodstvenim poslovima i položiti sve ispite predviđene za ovu razinu.

Predmeti koji se polažu za ovu razinu zvanja su:

- ◆ Uvod u financijsko računovodstvo,
- ◆ Troškovno računovodstvo i uvod u upravljačko računovodstvo,

- ◆ Menadžment i komunikacije i
- ◆ Informacijske tehnologije i primjene.

Kandidati za stjecanje profesionalne kvalifikacije certificirani računovođa moraju imati minimalno završen dodiplomski studij, dvije do četiri godine praktičnog iskustva na poslovima računovodstva i položiti sljedeće ispite:

- ◆ Poslovno pravo i porezi,
- ◆ Primjena upravljačkog računovodstva,
- ◆ Financijsko izvještavanje 2,
- ◆ Revizija i sustavi interne kontrole i
- ◆ Primjena financijskog menadžmenta.

Osoba koja želi steći profesionalno zvanje ovlaštenog revizora mora ispunjavati sljedeće uvjete:

- ◆ imati završen minimalno trogodišnji dodiplomski studij,
- ◆ zvanje certificiranog računovođe s najmanje tri godine praktičnog iskustva u tom zvanju i važeću licencu⁵ ili tri godine praktičnog iskustva kod ovlaštenog revizora uz sudjelovanje u najmanje dvije revizije godišnje,
- ◆ te položene ispite predviđene za ovo zvanje.

Program za polaganje ispita za ovlaštenog revizora obvezno obuhvaća materiju iz predmeta:

- ◆ Napredno upravljačko računovodstvo,
- ◆ Napredna revizija,
- ◆ Napredno financijsko izvještavanje,
- ◆ Napredni financijski menadžment i
- ◆ Strategijski menadžment.

⁵ Nakon stjecanja zvanja Certificiranog računovođe kandidat može pristupiti polaganju ispita za stjecanje zvanja ovlašten revizor ali mu entitetski savezi, nakon položenih ispita, neće izdati certifikat ovlaštenog revizora dok ne stekne trogodišnje radno iskustvo u zvanju certificirani računovođa i dostavi dokaz o istom.

Pored navedenog, kandidati koji zadovoljavaju uvjete za stjecanje profesionalnih zvanja: CRT, CR i OR, moraju prihvatiti obvezu poštivanja Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe kao i obvezu kontinuiranog profesionalnog razvoja.

Formalnu procjenu znanja i vještina provode profesionalna računovodstvena tijela putem pisanih ispita sukladno Nastavnom planu i programu, politikama i procedurama Komisije.

Obavljanje poslova za zvanje CR i OR moguće je samo uz važeću licencu. Licencu za CR izdaju profesionalna tijela, a za OR resorna ministarstva financija.

Tablica 3. Prikaz uvjeta za stjecanje profesionalnih kvalifikacija u računovodstvenoj profesiji u Bosni i Hercegovini

R.br.	Profesionalna kvalifikacija	Formalno obrazovanje	Praktično iskustvo	Ispiti koji se polažu pri entitetskim savezima
1.	Certificirani računovodstveni tehničar (CRT)	Četverogodišnja srednja škola ekonomske ili tehničke usmjerenja	Dvije do tri godine praktičnog iskustva u profesiji	Uvod u financijsko računovodstvo, Troškovno računovodstvo i uvod u upravljačko računovodstvo, Menadžment i komunikacije i Informacijske tehnologije i primjene.
2.	Certificirani računovođa (CR)	Minimalno diplomski studij	Dvije do četiri godine praktičnog iskustva u profesiji	Poslovno pravo i porezi, Primjena upravljačkog računovodstva, Financijsko izvještavanje 2, Revizija i sustavi interne kontrole i Primjena financijskog menadžmenta.
3.	Ovlašteni revizor (OR)	Minimalno trogodišnji diplomski studij	Minimalno tri godine praktičnog iskustva u zvanju CR i važeća licenca za CR	Napredno upravljačko računovodstvo, Napredna revizija, Napredno financijsko izvještavanje, Napredni financijski menadžment i Strategijski menadžment.

Napomena: Za sva profesionalna zvanja vrijedi pravilo da se praktično iskustvo može stjecati prije, tijekom ili nakon polaganja ispita, s tim da kandidat ne može steći profesionalno zvanje dok ne ispuni zahtjeve u svezi s praktičnim iskustvom.

Duljina potrebnog praktičnog iskustva kod kandidata za CR ovisi o vrsti završenog formalnog obrazovanja (npr. ako su kandidati završili znanstvene ekonomske studije s minimalno 240 ECTS tada trebaju imati dvije godine praktičnog iskustva, a ako su završili stručne studije ekonomskog ili neekonomskoj usmjerenja tada trebaju imati četiri godine praktičnog iskustva).

Više informacija dostupno na sljedećem linku

<https://www.srr-fbih.org/sites/default/files/2021-12/Odluka%20o%20uvjetima%20za%20stjecanje%20zvanja%20u%20racunovodstvenoj%20profesiji%20u%20BiH%204.11.2019.%20-%20HR.pdf>

Svi navedeni predmeti polažu se kao pojedinačni pisani ispiti. Na jednom ispitnom roku mogu se maksimalno polagati četiri ispita.

Više informacija o samoj strukturi ispita, ciljevima učenja, silabusima predmeta dostupno je na sljedećem linku

<https://www.srr-fbih.org/sites/default/files/2021-12/NASTAVNI%20PLAN%20I%20PROGRAM%20ZA%20STJECANJE%20PROFESIONALNIH%20ZVANJA.pdf>

Izvor: Obradio autor

(2) Tko su pružatelji (akademski i/ili neakademski) programa početnog/inicijalnog profesionalnog razvoja u vašoj zemlji, čijim se završetkom omogućava upis u profesionalne računovodstvene programe IFAC-ovih članica - profesionalnih računovodstvenih organizacija?

Kao što je navedeno pod prethodnom točkom, administraciju testiranja⁶ provode profesionalna računovodstvena tijela u BiH, koja po ispunjenju svih traženih uvjeta (formalno/opće obrazovanje, praktično iskustvo, položeni ispiti i poštivanje profesionalne etike), izdaju certifikate za profesionalne kvalifikacije u računovodstvenoj profesiji BiH.

Iako u Bosni i Hercegovini ne postoji službeno proces akreditacije računovodstvenih programa koji su završeni pri visokoškolskim institucijama od strane Komisije, ipak postoji mogućnost priznavanja ispita koji su položeni tijekom visokoškolskog obrazovanja pa čak i priznavanja profesionalnih kvalifikacija OR i CR pod određenim uvjetima.

⁶ Administracija testiranja podrazumijeva sljedeće aktivnosti: registriranje kandidata pri profesionalnim tijelima, provjeru ispunjavanja propisanih uvjeta za pristupanje testiranju, organiziranje testiranja, osiguranje sigurnosti tijekom ispita, ocjenjivanje ispitnih zadataka i obavještanje kandidata o rezultatima ispita.

Tablica 4. Prikaz mogućnosti priznavanja ispita sukladno završenom prethodnom formalnom obrazovanju uz ispunjenje i drugih propisanih uvjeta

R.br.	Profesionalna kvalifikacija	Formalno obrazovanje	Oslobađanje od polaganja ispita	Ispit koji obvezno polažu pri entitetskim savezima
1. Certificirani računovođa (CR)				
1.1.	CR	a) Doktorat znanosti iz oblasti računovodstva, poslovnih financija ili revizije	Priznaje se zvanje CR uz obvezno propisano praktično iskustvo	-
1.2.	CR	b) ekonomski znanstveni studij II ciklusa i stečeno zvanje magistar/master (min 300 ECTS bodova) ili magistar ekonomskih znanosti ili c) diplomski znanstveni ekonomski studij prema programima koji su se primjenjivali prije bolonjskog procesa i stečeno zvanje diplomirani ekonomista, i d) ekonomski znanstveni studij I ciklusa prema bolonjskom procesu i s ostvarenih 240 ECTS bodova <i>Sve navedeno pod b., c. i d. je iz oblasti računovodstva, poslovnih financija ili revizije</i>	Postoji mogućnost oslobađanja od polaganja sljedećih predmeta: Primjena upravljačkog računovodstva, Revizija i sustavi interne kontrole i Primjena financijskog menadžmenta	Zahtjeva se obvezno polaganje premeta <i>Financijsko izvještavanje 2</i>
2. Ovlašteni revizor (OR)				
2.1.	OR	a) Doktorat znanosti iz oblasti računovodstva, poslovnih financija ili revizije	Priznaje se zvanje OR uz obvezno propisano praktično iskustvo u zvanju CR	-
2.2.	OR	b) ekonomski znanstveni studij II ciklusa i stečeno zvanje magistar/master (min 300 ECTS bodova) ili magistar ekonomskih znanosti iz oblasti računovodstva, poslovnih financija ili revizije	Postoji mogućnost oslobađanja od polaganja sljedećih predmeta: Napredno upravljačko računovodstvo, Napredno financijsko izvještavanje, Napredni financijski menadžment i Strategijski menadžment.	Zahtjeva se obvezno polaganje premeta <i>Napredna revizija</i>

Više o ostalim uvjetima u svezi redukcije ispita pogledati na linku
<https://www.srr-fbih.org/redukcija-ispita>

Izvor: Obradio autor

S obzirom na prethodno navedeno može zaključiti da su i visokoškolske ustanove neizravno uključene u proces profesionalne računovodstvene edukacije i certifikacije osiguravajući odgajajuće računovodstvene programe pri formalnom obrazovanju.

(3) Tko su lokalni i primarni međunarodni pružatelji IPR-a u vašoj zemlji koji nude profesionalne računovodstvene programe, putem kojih se omogućava certificiranje u „profesionalnog računovođu”?

U prethodnom dijelu su dana objašnjenja tko su lokalni pružatelji početnog profesionalnog razvoja (priznata profesionalna računovodstvena tijela u BiH i neizravno ekonomski fakulteti).

Na području Bosne i Hercegovine početne programe profesionalnog računovodstva nudi i međunarodna računovodstvena organizacija odnosno Asocijacija ovlaštenih certificiranih računovođa (*Association of Chartered Certified Accountants-ACCA*).

Kako bi osoba postala član ACCA mora ispuniti sljedeće uvjete⁷:

- ◆ položiti predviđene ispite (maksimalno 14 predmeta uz mogućnost oslobođanja od polaganja određenog broja ispita);
- ◆ imati relevantno (provjerljivo) praktično iskustvo u trajanju od 36 mjeseci i
- ◆ odslušati obvezan modul iz profesionalne etike.

Ipak, sukladno postojećem zakonodavstvu, aktima Komisije i profesionalnih računovodstvenih tijela (entitetski savezi) ovako stečene kvalifikacije kod ACCA moraju se nostrificirati pri entitetskim savezima kako bi se nesmetano obavljale uloge certificiranog računovođe i/ ili ovlaštenog revizora na prostoru BiH.

(4) Tko su pružatelji kontinuiranog profesionalnog razvoja (KPR) u vašoj zemlji i koji su bitni elementi KPR-a?

Obveza kontinuiranog profesionalnog razvoja profesionalnih računovođa (CRT, CR i OR) regulirana je državnim i entitetskim zakonima o računovodstvu i reviziji, a temelji se na *Međunarodnom standardu edukacije 7- Kontinuirani*

⁷ Više dostupno na <https://www.accaglobal.com/gb/en/qualifications/glance/acca/overview.html>

profesionalni razvoj (KPR). Kontinuirani profesionalni razvoj se odvija u organizaciji profesionalnih računovodstvenih tijela, bilo da ih provode sama ili da to za njih, pod određenim uvjetima, rade druge pravne osobe. Detaljnu provedbu KPR propisuju akti Komisije i profesionalnih tijela.⁸ Tako je svaki član računovodstvene profesije i srodnih djelatnosti (profesija) dužan ispuniti kriterij KPR u trajanju od najmanje 120 sati⁹ tijekom svakog trogodišnjeg pomjerajućeg razdoblja, odnosno najmanje 40 sati godišnje.

Dvije su forme kontinuirane profesionalne edukacije i to: individualna i formalizirana angažiranost. Individualna edukacija ogleda se kroz osobnu angažiranost svakog pojedinca da proširi svoje znanje npr.: praćenjem literature, objavljivanjem knjiga iz oblasti računovodstva, revizije i drugih srodnih oblasti, objavljivanjem stručnih tekstova, izlaganjima i predavanjima u sklopu organiziranih oblika; sudjelovanjem u radu stručnih tijela, odbora, komisija i sl., što računovođa, revizor i član računovodstvene profesije, bilo kog zvanja treba dokazati. Formalizirana edukacija je u organizaciji profesionalnog tijela ili druge pravne osobe, a po odobrenju profesionalnih tijela. Ona se kvantificira bodovanjem organizacijskih formi na kojima je polaznik sudjelovao. Osim navedenih lokalnih pružatelja KPR ista se provodi i od strane ACCA za svoje članove sukladno pravilima ovog međunarodnog računovodstvenog tijela.

4. ZAKLJUČAK

Osnovna svrha ovoga rada je prikazati stanje profesionalne računovodstvene edukacije u Bosni i Hercegovini uporabom Globalnog modela računovodstvene edukacije uvažavajući dosadašnja istraživanja. Naime, ovaj model omogućava bolje razumijevanje temeljnih elemenata sveukupnog sustava profesionalne računovodstvene edukacije i usporedivost na globalnoj razini. Sustav profesionalne računovodstvene edukacije u Bosni i Hercegovini je utemeljen na Međunarodnim standardima edukacije što se vidi iz zahtjeva po pitanju pristupanju

⁸ Komisija za računovodstvo i reviziju BiH je donijela je Upustvo o osnovama i kriterijima kontinuirane profesionalne edukacije u BiH („Službeni glasnik BiH“, broj:42/09 i 4/10).

^{Savez} računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH primjenjuje Pravilnik o kontinuiranom profesionalnom razvoju članova računovodstvene i srodnih profesija broj:PR-K-PR-1/6-2021 <https://www.srr-fbih.org/pravilnik-o-kontinuiranom-profesionalnom-razvoju-clanova-racunovodstvene-i-srodnih-profesija>, a Savez računovođa i revizora Republike Srpske Pravilnik o kontinuiranoj profesionalnoj edukaciji iz 2016. https://www.srrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_kontinuiranoj_profesionalnoj_educaciji.pdf

⁹ *Sat/bod ili druga ekvivalentna obrazovna jedinica*-Jedinica za mjerenje aktivnosti KPR, koje se mjere u satima/bodovima ili ekvivalentnim obrazovnim jedinicama. Može se koristiti i neki drugi termin koji će biti razumljiv članovima računovodstvene profesije za jedinicu mjere (npr. kredit, bodovi ili obrazovne jedinice). Bilo koji termin bi trebao podrazumijevati približno jedan školski sat trajanja KPR ili njegov suštinski ekvivalent.

profesionalnim računovodstvenim programima, potrebnog praktičnog iskustva, testiranja i kvalificiranja te cjeloživotnog obrazovanja. U odnosu na ranije analizirane zemlje uporabom Globalnog modela računovodstvene edukacije, u Bosni i Hercegovini ne postoji klasični model akreditacije visokoškolskih računovodstvenih institucija tj. njihovih programa od strane profesionalnih računovodstvenih organizacija, ali su propisani uvjeti po pitanju općeg obrazovanja (minimalno dodiplomski studij) za kandidate koji se žele kvalificirati kao certificirani računovođa i ovlaštenu revizor.

S druge strane je dana mogućnost kandidatima, koji imaju završen odgovarajući stupanj sveučilišnog obrazovanja iz oblasti: računovodstva, poslovnih financija i revizije, da pod određenim uvjetima budu oslobođeni od polaganja ispita u okviru profesionalnih računovodstvenih programa, tako da se i fakulteti neizravno pojavljuju kao pružatelji profesionalnih računovodstvenih programa. Ipak, primarni lokalni pružatelji profesionalnih računovodstvenih programa su dva profesionalna računovodstvena tijela: Savez računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH i Savez računovođa i revizora Republike Srpske, a koji su punopravni članovi Međunarodne federacije računovođa - IFAC-a i Računovodstva Europe (Accountancy Europe -AE). Programi se odvijaju sukladno jedinstvenom edukacijskom okviru kojeg je uspostavila Komisija za računovodstvo i reviziju BiH.

Od međunarodnih pružatelja IPR javlja se ACCA, s tim da se stečene kvalifikacije pri ACCA moraju nostrificirati kako bi se nesmetano obavljale uloge certificiranog računovođe i/ ili ovlaštenog revizora na prostoru BiH. Kontinuirani profesionalni razvoj provodi se u organizaciji i/ili po odobrenju profesionalnih računovodstvenih tijela. KPR odvija se u formi formalne i individualne edukacije u trajanju od 120 sati KPR u tri godine s tim da se na godišnjoj razini mora ostvariti 40 sati KPR. Osobe koje su članovi ACCA kontinuirani profesionalni razvoj realiziraju sukladno pravilima i u okviru ACCA. S obzirom na prezentirano, bilo je moguće primijeniti četiri ključna pitanja iz Globalnog modela računovodstvene edukacije na primjeru računovodstvene edukacije u Bosni i Hercegovini zahvaljujući obveznoj primjeni Međunarodnih standarda edukacije kao i jedinstvenom edukacijskom okviru profesionalne računovodstvene edukacije, uvažavajući činjenicu o administrativno-teritorijalnome ustroju Bosne i Hercegovine.

LITERATURA

1. Accounting Education Change Commission (1990), Objectives of education for accountants: position statement number one. *Issues in Accounting Education*, Vol. 5 No. 2, pp. 307-312.
2. Albrecht, W.S. i Sack, R.J. (2000) *Accounting Education: Charting the Course Through a Perilous Future: Accounting Education Series*, American Accounting Association, Sarasota, FL Vol. 16.
3. Anderson-Gough, F., Grey, C. i Robson, K. (1998), *Making Up Accountants: The Organizational and Professional Socialization of Trainee Chartered Accountants*, in Association with the Institute of Chartered Accountants, Ashgate Publishing, Aldershot, Hants and Brookfield, VT
4. Behn, B. K., Ezzell, W. F., Murphy, L. A., Rayburn, Judy D., Stith, M. T., i Strawser, J.R., (2012), *The Pathways Commission on Accounting Higher Education: Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants*, *Accounting Education* Vol.27, No 3, pp. 595–600.
5. Boyce, G. (2008), *The social relevance of ethics education in a global(ising) era: from individual dilemmas to systemic crises*, Vol. 19, pp. 255-290.
6. Boyd, C. (2004), *The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession*, *Business Ethics Quarterly*, Vol. 14 No. 3, pp. 377-398
7. Evans, E., Burritt, R. i Guthrie, J. (2010), *Accounting Education at a Crossroad in 2010*, The Institute of Chartered Accountants in Australia and Centre for Accounting, Governance and Sustainability: University of South Australia, Adelaide, SA.
8. Gallhofer, S. i Haslam, J. (2007), *A commentary on “professionalizing claims and the state of UK professional accounting education: some evidence”*, *Accounting Education*, Vol. 16 No. 1, pp. 27-30.
9. *Handbook of International Education Standards*.(2019). IFAC. New York
10. Jackling, B., i De Lange, P. (2009). *Do Accounting Graduates’ Skills Meet The Expectations of Employers? A Matter of Convergence or Divergence*. *Accounting Education*, 18(4-5), 369–385. doi:10.1080/09639280902719341
11. Keevy, M. (2020), *Core subjects in accounting academic programmes: development of pervasive skills*, *South African Journal of Antarctic Research*, Vol. 34 No. 2, pp. 140-160, doi: 10.1080/10291954.2020.1727081.
12. Lubbe, I. (2020), *Towards a global model of accounting education—a South African case study*, *Journal of Accounting in Emerging Economies*
13. Mathews, M.R. (2004), *Accounting curricula: does professional accreditation lead to uniformity within Australian bachelor’s degree programmes?*, *Accounting Education*, Vol. 13, pp. 71-89.

14. Mathews, R., Brown, P. i Jackson, M. (1990), *Accounting in Higher Education: Report of the Review of the Accounting Discipline in Higher Education*, [the Mathews Report], Australian Government Publishing Service, Canberra.
15. Priručnik s objavama o međunarodnoj edukaciji, izdanje iz 2015. godine, Savez računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH (Savez), Mostar, 2015.
16. Solomons, D. i Berridge, T. M.(1974), *Prospectus for a profession: the report of the long range enquiry into education and training for the accountancy profession*. Advisory Board of Accountancy Education. London
17. Terblanche, E.A.J. and De Clercq, B. (2019), Factors to consider for effective critical thinking development in auditing students, *South African Journal of Antarctic Research*, Vol. 34 No. 2, pp. 96-114, doi: 10.1080/10291954.2019.1669293.
18. Watty, K., Sugahara, S., Abayadeera, N. i Perera, L. (2012), *Developing a global model of accounting education and examining ies compliance in Australia, Japan and Sri Lanka*, Final Report, available at: www.iaaer.org/research_grants/IAAER_ACCA_InformingIASB_2ndRd.htm
19. Watty, K., Sugahara, S., Abayadeera, N. i Perera, L. (2013), *Developing a global model of accounting education and examining IES compliance in Australia, Japan, and Sri Lanka*, *Accounting Education*, Vol. 22 No. 5, pp. 502-506.
20. Watty, K., Sugahara, S., Abayadeera, N., Perera, L. i McKay, J. (2014), *Towards a global model of accounting education*, *Accounting Research Journal*, Vol. 27 No. 3, pp. 286-200
21. West, A. (2006), *A commentary on the global position of South African accounting research*, *Meditari Accountancy Research*, Vol. 14 No. 1, pp. 121-137

Web izvori:

- ◆ <http://www.srrrs.org/>
- ◆ <https://jicpa.or.jp/english/>
- ◆ <https://www.accaglobal.com/gb/en.html>
- ◆ <https://www.casrilanka.com/casl/>
- ◆ <https://www.charteredaccountantsanz.com/>
- ◆ <https://www.cimaglobal.com/>
- ◆ <https://www.cpaaustralia.com.au/>
- ◆ <https://www.iaesb.org/>
- ◆ <https://www.ifac.org/>

- ◆ <https://www.komisija-rrbih.org/srr/hr/>
- ◆ <https://www.publicaccountants.org.au/>
- ◆ <https://www.saica.co.za/>
- ◆ <https://www.srr-fbih.org/>

Gabriela Čilić Kardov, MSc
SRRiF-FBiH, Mostar, B&H
gabi_cilic@yahoo.com

PROFESSIONAL ACCOUNTING EDUCATION IN BOSNIA AND HERZEGOVINA

Received: August 1, 2021

Accepted: December 7, 2021

<https://doi.org/10.46458/27121097.2021.27.193>

Review

Abstract

The aim of this paper is to present the status of professional accounting education in Bosnia and Herzegovina, including both formal education and the subsequent training, building on that education and providing professional knowledge (technical competence), professional skills, and professional values, ethics, and attitudes.

As a framework for reviewing professional accounting education, the paper will draw on key elements of the Global Model of Accounting Education (Watty et al., 2012, 2013 and 2014). The Model is based on the International Education Standards aiming to set the criteria for professional accounting education around the world and ensure its quality and consistency.

Keywords: *accountancy profession, Global Model of Accounting Education, professional accounting education, International Education Standards (IES), accreditation of accountancy programs.*

JEL: M41