

Др Боривоје Б. Прокоповић¹

MSc Маја Љ. Арсић-Трајковић²

СИ „Прокоповић“ Ниш

Др Марија Павлова³

St. Cyril and St. Methodius University of Veliko Trnovo,

Department of "Accounting and Finance", Bulgaria

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ И ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ КОРПОРАЦИЈА У СРБИЈИ

Апстракт

Данас различите националне рачуноводствене праксе изазивају бројне проблеме у међународном финансијском извештавању. До тих проблема долази због тога што финансијски извештаји припремљени и састављени по принципима и правилима признавања, мерења и обелодањивања на националном нивоу не одговарају корисницима других националних економија. То је и разлог да су компаније принуђене да преводе, односно састављају финансијске извештаје настале у једној националној економији у складу са правилима друге националне економије. Компаније се тиме суочавају са проблемом припреме и састављања финансијских извештаја, јер различите рачуноводствене праксе онемогућавају поређење финансијских извештаја. Посебно је то изражено при доношењу инвестиционих одлука у међународном финансирању.

Кључне речи: Међународни стандарди, глобализација, СРРС, ИФАС...

ЈЕЛ Класификација: М 41

INTERNATIONAL STANDARDS AND FINANCIAL REPORTING OF CORPORATIONS IN SERBIA

Abstract

Nowadays different national accountant practices cause numerous problems in international financial reporting. Those problems are caused by the fact that financial reports prepared and made according to the principles and rules of recognition, measuring and publishing on national level do not correspond to the users of other national economies. This is the reason why companies are forced to translate, that is make financial reports produced in one national economy in accordance with the rules of the other national economy. Companies are thus facing the problem of financial reports preparation and creation, because different accounting practices enable comparison of financial reports. This is especially expressed in making investment decisions in international financing.

Key words: International standards, globalization, SRRS, IFAC...

¹ boraprokopovic@gmail.com

² maja1505arsic@gmail.com

³ mari_pavlova@abv.bg

Уводна разматрања

Веома важно питање за сваку земљу је да ли има било каквог смисла, посебно за мале попут наше, да се излаже енормним трошковима развоја својих националних стандарда. Међу познаваоцима ове проблематике, у нашој стручној јавности, има и мишљења да развој домаћих стандарда не захтева никакве трошкове. На ово би циници додали да стандарди који не коштају ништа и вреде знатно мање. Сматрамо да није рационално да наша земља буде заробљеник некаквих својих рачуноводствених стандарда. То је посебно актуелно због чињенице што их нема, па се самим тим и не примењују у пракси. Пошто нису атестирани у пракси, не би ни требало развијати их, поготово што су већ унапред осуђени на неуспех. Ово је посебно важно наглашавати и због присутне чињенице да су Међународни стандарди, који су већ прерасли у глобалне рачуноводствене стандарде, постали пракса.⁴ За националну привреду и бизнис, који жели да се интегрише регионално и глобално тржиште, очигледно је да су добри и поуздани рачуноводствени стандарди изузетно потребни. Као полазиште нам служи радна хипотеза - да је оперативни и стратешки циљ Србије реинтеграција у европске интеграционе процесе, као и повратак у глобалне институције, форуме и светску привреду као пуноправног члана. С тим у вези, на овом месту истичемо размишљање Сер Брајан Карсберга (генералног секретара IASC-a), о Међународним рачуноводственим стандардима, који каже да су „Они основа за ефикасна тржишта капитала; олакшавају инвестиције и отуда промовишу економски раст. Следствено томе, поједине земље ће прихватити IAS онако као што су дати, друге ће прихватити IAS као основу за националне стандарде, са националним процесом да размотре минимум промена потребних због националних услова“⁵

На основу овог размишљања јасно се сагледавају користи за нашу земљу и њен обрачунски систем од прихватања IAS. Таква стратешка оријентација, на корените реформе обрачунског система, могла се је посматрати кроз две алтернативе:

- потпуно прихватање сета IAS без било каквих измена или
- уз мање козметичке адаптације потребама националног привредног системског законодавства.

Алтернативе дају основ за закључивање да је други приступ прихватљив за наше потребе, али он претпоставља прихватање сета IAS стандарда недвосмислено и без оклевања. Мишљења наших врхунских стручњака за привредно законодавство у Србији, систем IAS стандарда прихватају као одговарајући за наведене прописе. Посебно се то односи на кључни Закон о привредним друштвима, Закон о ХоВ (управо је у процедури његово усаглашавање) и Закон о инвестиционим фондовима (такође у процедури усаглашавања), као и Закон о малим и средњим предузећима (у процедури усаглашавања), Закон о депоу ХоВ, сегменту и клирингу (усаглашен). Доказана група врхунских експерата, који су креирали или управо раде на усаглашавању наведених законских аката, објективно сагледавају препреке које постојећи обрачунски систем представља за ваљано и рационално функционисање интегралне привредно-системске регулативе.⁶

⁴ Станковић В. (1999), Право привредног система, Београд: Досије.

⁵ Sir Bryian Carsberg. Words of Welcome from the Secretary - General of IASC, www.iasc.org.uk, 22. фебруар, 2000.

⁶ Станковић В. (1999). Право привредног система, Београд: Досије.

Раније намере ifac око међународних стандарда

Пословни план активности предвиђа да IFAC прикупи податке и извести о нивоу у коме су тела чланица и њихове националне праксе у сагласности са Међународним стандардима. Извештај се односи на пет кључних области, односно на:⁷

- Образовање и стандарде квалификовања,
- Етичке захтеве и спровођење,
- Осигурање квалитета,
- Стандарде ревизије и
- Рачуноводствене стандарде.

Могуће препоруке за националне професионалне организације рачуновођа у Србији су:⁸

- да Савез рачуновођа и ревизора Србије-СРРС, одлучи у којој мери жели искрено, истинито и потпуно да одговори на захтеве у погледу сарадње и одржавања чланства у IFAC/IASC. Ради се о јасном захтеву IFAC-а, којим се води рачуна о такозваним међународним стандардима упоређивања, као обавезу за све националне професионалне организације и тела чланица (international benchmarks).
- да у свим областима, које се тичу сарадње СРРС са IFAC-ом и наших активности у домену хармонизације обрачунског система, мора одговорити комплетно и искрено, што је битна особина менталног, професионалног и етичког приступа свих ревизора.
- да IFAC сазна где се стварно налазе земље чланице у погледу степена остварене хармонизације, а не прецизне податке о самим стандардима.
- да СРРС мора навести и обелоданити све разлоге због којих се не користе IFAC/IASC стандарди (нпр. да су национални стандарди квалитетнији; или не користимо IAS, јер нам не одговарају и сл.).* да IFAC захтева од СРРС јасан и гласан опис стварне ситуације по питању примене Међународних стандарда.
- да IFAC објави резултате истраживања, уз сагласност националних тела, али ће сваки члан одговарајућег националног тела, нпр, у Србији, моћи да приступи тим документима и да изрази свој став. Бит и суштина је да и поред тога што је IFAC међународна асоцијација професионалних асоцијација рачуновођа, свака национална асоцијација попут СРРС, мора да докаже да је стварно асоцијација професионалних овлашћених јавних рачуновођа, а не парадржавно тело. (што нужно подразумева, нпр. демонтирање свих механизма - у погледу развоја, праћења и имплементације Међународних рачуноводствених и стандарда ревизије (МСР) - из Министарства финансија и њиховог повратка у саморегулишућу струку, што је светски стандард.
- да СРРС, према захтевима IFAC-а, учини напоре да се сагледа да је сет IFAC/IASC стандарда стварно примењен, уз захтев да дух те обавезе иде чак мало даље. Другим речима, више неће бити довољно само се

⁷ IFAC (1999). IFAC Forms Worldwide Coalition To Advance Accountancy Development. New York May 6, 1999.

⁸ Шире о потребама за стандардним финансијским извештавањем на берзама и у трговини хартијама од вредности у Љутић Ж. Б. (1999). Инвестиције, Основе берзанског и банкарског пословања. Београд: Магистар Бизнис Администрације - MBA Press. <http://www.invest.co.rs>.

декларативно определити за IAS/ISA, већ се пројекат мора спровести. Истичемо да ће важити изрека по којој ће правило за стандарде бити “са њима, или без њих” - не постоји решење између.

- да, ако има законских препрека, остаће национална пракса (тј. то могу бити наши законски прописи, ослоњени на наше стандарде), али ако их нема, треба мењати нашу праксу, што је задатак CPPC да предложи Влади и Министарству финансија, да у пракси примене IAS, и то одмах.
- да је главни циљ IFAC-а међународна хармонизација. У том погледу, нема маневарског простора и могуће су само две могућности - или смо хармонизовани са IAS, или нисмо. Уколико смо, онда јесмо, са свим позитивним елементима и користима по национални обрачунски систем, а ако нисмо, треба сагледати негативни сценарио развоја догађаја.
- да IFAC неће објавити ништа о CPPC без његове сагласности, при чему се очекује да ће овај извештај од сада бити достављан једном годишње.
- да је потребна сагласност CPPC, јер се може релативно лако претпоставити, да ако се, нпр. CPPC не сагласи да се подаци објаве, престаће му чланство у IFAC/IASC.
- да се сагледа и сопствени статус да бисмо проценили где се налазимо у овом тренутку и где се налази наша професионална организација CPPC (1988. године IFAC је покренуо програм „Образац за самопроцену чланства“).
- да после самопроцењивања, Савет IFAC-а предузме даље кораке, према свом дискреционом праву, што ће бити нека врста инсистирања на даљем интензивирању и чврстом омеђивању рокова хармонизације са IAS, уз понуду техничке помоћи за земље које имају тешкоће. Неодговорнима преостају санкције, за које се, очигледно, према званичној политици Међународног монетарног фонда и Светске банке, мора очекивати да их IFAC неизоставно спроведе, јер је у подели посла глобализације светске привреде надлежан за област рачуноводства и ревизије.
- да се појачава притисак за праћење (мониторинг) обавеза у спровођењу захтева IFAC-а у погледу хармонизације, због чега су IFAC и IASC добиле нове полуге у име кључних светских финансијских и економских организација и институција, јер се на њега преносе овлашћења да ресорно прати и обавља посао хармонизације светске праксе са сетом стандарда IFAC и IASC.
- да IFAC помогне, ако земља нема своје ресурсе за убрзање хармонизације.
- да се затворе преостали процеси у хармонизацији (инсистира IFAC).
- да се у земљама у којима има више од једног тела обезбеди одговарајућа координација).

Значај и моћ међународних стандарда

Међународни стандарди имају велику важност и од користи су предузећима у процесу финансијског извештавања. Али, ако не треба сумњати у то да су значајни, треба рећи да нису ни свемоћни, јер не могу да отклоне све опасности које настају у пословању и раду финансијских посленика. Они, упркос свом броју и разуђености нису у стању да отклоне све факторе који могу да се појаве као узрочници финансијских криза. Модеран пословни свет данас препун је непознаница,

због чега му се будућност тешко може предвиђати, што је крупан разлог, али не једини, због којег међународни стандарди не могу да буду свемоћни. Они, чак и под претпоставком свеобухватности регулисане материје и њихове применљивости, не могу да отклоне узроке који доводе до криза. Али, могу да утичу на њихово минимизирање.

Основни разлог за адекватно регулисање финансијског извештавања у условима глобализоване светске привреде произилази из неопходности обезбеђења ваљане подлоге за доношење пословних одлука глобалних предузећа. Кључни аргумент у прилог либерализацији је да слободно кретање капитала олакшава ефикасну глобалну алокацију свих ресурса на најпродуктивнији начин. У вези са тим, идеја је да се:⁹

- иде у фазну либерализацију,
- направи разлика у мерама либерализације која се односи на прилив, односно одлив капитала и
- направи разлика између глобалне и селективне контроле, између тржишне и контроле која је уведена из платнобилансних разлога, која би се односила на различите типове кретања капитала.

Захтеви МРС/МСФИ

Потреба за хармонизацијом рачуноводствених стандарда имала је за последицу формирање Комитета за међународне рачуноводствене стандарде (IASC - International Accounting Standards Committee). То се је догодило још 1973. године, а у току свог постојања Комитет је урадио и ажурирао велики број стандарда који се примењују у великом броју земаља света. IASC је, ради убрзања примене стандарда у сложенијим областима, односно ради веће упоредивости рачуноводствених извештаја састављених у складу са МРС, формирао Комитет за тумачење стандарда (SIC - Standing Interpretations Committee), који објављује тумачења, односно постигнут консензус у вези са применом појединих стандарда који омогућавају различита решења појединих питања.¹⁰

Оно што Међународни стандарди захтевају је доследност у њиховој примени, у виду начела континуитета. У захтевима се иде толико далеко да се чак и налаже да финансијски извештаји, састављени у складу са МРС/МСФИ, не могу одступати ни од једног од тих стандарда, односно да сви они морају бити примењени. Другим речима, у захтевима се изричито налаже да ако само један од тих стандарда

⁹ Stanley, Fisher, Capital Accounty Liberalization and the role of the IMF, IMF, сеп. 1997. Папир је презентираан на семинару „Азија и ММФ“, одржан у Хонконгу, Кина, 19. септембар 1997.

¹⁰ Price Waterhouse Coopers (1999). Understanding IAS - An analysis and interpretation of International Accounting Standards. London: PWC. У овој књизи Price waterhouse Coopers износи своје богато искуство у примени IAS широм света. Партнери PWC-а имају искуство не само у практичној примени IAS, већ су веома блиско укључени кроз чланство у IASC-у, у његов Стални комитет за интерпретације и комитет за надгледање, као и у развој и интерпретацију IAS за саму фирму. По свему судећи, IAS је обухватан рачуноводствени језик сам по себи. при чему стварно треба у највећој мери избегавати да се кроз такозване „националне специфичности“ изгуби основна порука, концепт и филозофија. Пут од превођења, до интерпретације и стварне примене IAS у нашој пракси је дуг, ако ни због чега другог оно због тога што још не знамо ни када ћемо стварно одлучити да их преведемо и објавимо, а камоли од ког датума који се неће одлагати да почнемо са њиховом применом.

није примењен, рачуноводствени извештаји се не могу прихватити као извештаји састављени у складу са МРС/МСФИ.

Прописи наше земље су по многим питањима усклађени са МРС/МСФИ. Ипак, постоје и разлике које значајно отежавају састављање финансијских извештаја у складу са МРС/МСФИ. Те разлике се, пре свега, односе на третман инфлације, која је редовни пратилац наше привредне стварности. Ранији наши прописи предвиђали су ревалоризацију сталних средстава и капитала, применом коефицијента који су се израчунавали на основу индекса раста цена на мало. При том, ревалоризација није била обавезна ако је раст цена на мало нижи од 10%. У исто време, средства и обавезе у девизама исказивана су у билансу стања по курсу који важи на дан биланса. Пошто је у пракси било значајних одступања између промене курса валута и индекса раста цена на мало, веома је било тешко обезбедити упоредивост података у рачуноводственим извештајима за текућу и претходну годину. Поред тога, прописи нису предвиђали могућност ревалоризације упоредних података за претходну годину. Упоредивост је, међутим, један од основних захтева који су били уграђени у МРС.

МРС (IAS) 29 - Рачуноводствено извештавање у привредама са хиперинфлацијом захтева исказивање свих података у рачуноводственим извештајима, односно и података за текућу и података за упоредну годину, у износима који одражавају куповну моћ новца на дан Биланса стања текуће године. Тај принцип односи се и на податке исказане у Билансу успеха, што значи да приходи и расходи у Билансу успеха, за текућу и за претходну годину, треба да буду исказани у износима који одражавају куповну моћ новца на дан биланса стања текуће године.

С обзиром да и IAS 29 предвиђа ревалоризацију на основу индекса раста цена, прерачунавање података за претходну годину би се могло релативно лако извести. Но међутим, када постоје веома велике разлике између званичног и тржишног девизног курса и када се промене курса битно разликују од званично објављених индекса раста цена на мало, свако прерачунавање постаје бесмислено. Тада би, евентуална примена тржишног курса на дан Биланса стања текуће године, на средства и обавезе у девизама, могла да обезбеди упоредивост података текуће и претходне године, али би такво прерачунавање, које предвиђа само један критеријум за прерачунавање, било у супротности са IAS 29.

Иначе, познато је да разлике између кретања девизног курса и индекса раста цена на мало, као и разлике између званичног и тржишног (непризнатог, али ефективног) курса доводе и до нереалног исказивања сталних средстава у билансима стања за текућу годину. То је и разлог због којег није могуће доследно применити Међународни стандард IAS 16 - Основна средства, јер он инсистира на реалном исказивању вредности основних средстава предузећа. Према нашим прописима, наиме, ревалоризована вредност основних средстава може бити већа или мања од стварне вредности (нарочито када се ради о увозној опреми), што зависи од тога колика је разлика званичног у односу на тржишни девизни курс. У том смислу, за утврђивање реалне вредности основних средстава било би неопходно да се сваке године ангажују независни процењивачи, што би било потпуно ирационално.

Следећа веома важна разлика између наших рачуноводствених прописа и Међународних рачуноводствених стандарда односи се на рачуноводствени третман пореза на добитак. Ове разлике, међутим, могу се идентификовати и квантификовати, те по том основу не би представљале препреку/сметњу за примену Међународних рачуноводствених стандарда у Србији.

Право, односно једино рационално решење за приказивање рачуноводствених извештаја наших пословних субјеката, на начин који је разумљив њиховим

страним партнерима, у садашњој ситуацији јесте да се изврши рекласификација и сажимање одређених позиција на начин као што то захтевају Међународни рачуноводствени стандарди. То би, мишљења смо, било сасвим могуће уз обелодањивање разлика и квантификацију утврђених разлика. Иначе, онда када дође у пракси дође до промене политике девизног курса, односно када девизни курс постане тржишна категорија, примена Међународних рачуноводствених стандарда ће бити знатно олакшана.

Закључна разматрања

Законску основу за финансијско извештавање у Републици Србији чине: Закон о рачуноводству и ревизији из 2006. године, којим је прописана за сва велика и средња предузећа, банке и друге финансијске институције обавезна примена МРС/МСФИ при састављању и презентацији како појединачних тако и консолидованих финансијских извештаја.

Према поменутом Закону мала правна лица и предузетници воде књиге и састављају финансијске извештаје у складу са Правилником о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника.

Полазећи од тога да је Уредба ЕУ земљама чланицама оставила могућност да пропишу или дозволе примену МРС/МСФИ за све копирајуће и некотирајуће компаније, што су многе од земаља и искористиле, примена МРС/МСФИ у Србији за велика и средња предузећа није у супротности са нормативном основом у ЕУ.

Литература

1. IFAC., (1999). IFAC Forms Worldwide Coalition To Advance Accountancy Development. New York, May 6, 1999.
2. Price Waterhouse Coopers., (1999). Understanding IAS - An analysis and interpretation of International Accounting Standards. London: PWC.
3. Sir Bryian Carsberg., Words of Welcome from the Secretary-General of IASC, www.iasc.org.uk, 22. фебруар, 2000.
4. Stanley, Fisher., Capital Accounty Liberalization and the role of the IMF, IMF, сеп. 1997. Папир је презентиран на семинару „Азија и ММФ“, одржан у Хонконгу, Кина, 19. септембар 1997.
5. Љутић Ж. Б., (1999). Инвестиције, Основе берзанског и банкарског пословања. Београд: Магистар Бизнис Администрације - MBA Press. <http://www.invest.co.rs>.
6. Марковић, С. и Латић, Б., Транснационалне компаније у глобалном свету, „Економика“, Ниш, бр. 3-4/08.
7. Прокоповић, Б. Б, Вукасовић, Бранислав и Прокоповић, С. Каролина., менаџерски аспект ликвидности и солвентности, „Економика“, Ниш, бр. 3/13.
8. Станковић В., (1999), Право привредног система, Београд: Досије.