

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI KAO IMPERATIV PRIMENE

Doc. dr Slađana Perović
Fakultet za menadžment Zaječar,
Megatrend univerzitet Beograd

Rezime: Kreiranje finansijskih izveštaja visokog kvaliteta podrazumeva poštovanje opšte prihvaćenih načela za sastavljanje finansijskih izveštaja, definisanje kriterijuma za priznavanje elemenata finansijskih izveštaja, načina njihovog merenja, kao i izbor koncepta kapitala i njegovog održanja. Ovaj cilj se postiže primenom MRS/MSFI, i na taj način se obezbeđuje fer prezentacija ekonomskog položaja preduzeća. Pri tome, primena MRS/MSFI obezbeđuje i određene slobode izbora, odnosno kreiranje odgovarajuće računovodstvene politike sračunate na realizaciju celokupne politike poslovanja jednog preduzeća.

UVOD

Kvalitet finansijskog izveštavanja uslovljen je faktorima koji uticu na izbor instrumenata koji će doprineti takvom izveštavanju. U tom smislu, kao najrelevantniji instrument koji obezbeđuju finansijsko izveštavanje visokog kvaliteta navode se: Međunarodni računovodstveni standardi.

Svakako da za kvalitet finansijskog izveštavanja na nacionalnom nivou, osim napred navedenih međunarodnih standarda, od velikog su značaja i relevantni standardi koji su ustanovljeni u nacionalnim okvirima i zakonska regulativa koja podstiče njihovu primenu.

Za ostvarenje visokog kvaliteta finansijskog izveštavanja, kao imperativ primene su Međunarodni računovodstveni standardi, (u daljem tekstu MRS) odnosno Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (kako se zovu od 2003. godine). U tom smislu, najpre ćemo dati osvrt na njihovu svrhu, a potom, u kratkim crtama dati osnovne karakteristike i sustinu okvira za pripremanje finansijskih izveštaja sa stanovišta njihovog značaja za uspostavljanje finansijskog izveštavanja visokog kvaliteta.

1. Svrha međunarodnih računovodstvenih standarda

Finansijski izveštaji se pripremaju i izdaju za eksterne korisnike od strane mnogih preduzeća širom sveta. Iako ti finansijski izveštaji mogu da izgledaju slično od zemlje do zemlje, ipak postoje razlike koje su izazvane raznovrsnošću društvenih, ekonomskih i pravnih okolnosti i zbog toga što različite zemlje imaju u vidu potrebe različitih korisnika finansijskih izveštaja kada ustanovljavaju svoje nacionalne zahteve.

Ove različite okolnosti dovele su do različitih definicija elemenata finansijskih izveštaja, kao što su, na primer, sredstva, obaveze, sopstveni kapital, prihodi i rashodi. One su takođe imale za posledicu upotrebu različitih kriterijuma za priznavanje pozicija u finansijskim izveštajima i davanju prednosti različitim osnovama za merenje. Obuhvatnost finansijskih izveštaja i obelodanjivanja su takođe pod tim uticajem.

Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde se obavezao da suzi ove razlike tražeći harmonizaciju regulacije, računovodstvenih standarda i postupaka koji se odnose na pripremu i prikazivanje finansijskih izveštaja. On veruje da harmonizacija može danas da se najbolje odvija usmeravanjem na finansijske izveštaje koji se pripremaju za potrebe obezbeđenja

informacija koje su korisne za donošenje ekonomskih odluka u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima.

Računovodstveni standardi su ustanovljena merodavna pravila u cilju efikasnog obavljanja računovodstvenih aktivnosti. Naime, u pitanju su određena teorijsko-metodološka objašnjenja i uputstva koja se koriste u pripremi i obelodanjivanju finansijskih odnosno računovodstvenih izveštaja. Za razliku od opšte prihvaćenih načela (načela stalnosti, načela doslednosti i dr.) koja predstavljaju osnovne računovodstvene istine, podlogu i okvir za svako regulisanje finansijskog izveštavanja, dotle su računovodstveni standardi usaglašeni kriterijumi o tome šta je pravilan postupak u datoj situaciji i "služe kao putokaz ka istini, poštenju i fer postupanju"¹. Kao okosnica profesionalne računovodstvene regulative oni čine vrhunsko dostignuće računovodstvene teorije i savremene računovodstvene prakse.

U stručnoj literaturi prisutna je podela računovodstvenih standarda na nacionalne i međunarodne. Nacionalni računovodstveni standardi važe, po pravilu, u granicama jedne zemlje i uslovljeni su dejstvom raznih faktora društvene, kulturne i ekonomske prirode. Danas skoro sve razvijene zemlje imaju nacionalne računovodstvene standarde (npr. SAD, Engleska i dr.). Kod nas je, 1998. godine Savez računovođa i revizora Jugoslavije (sada Srbije), kao nacionalna profesionalna asocijacija, doneo je Odluku o neposrednoj primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) u našoj zemlji. I druge, kako zemlje u razvoju, tako i zemlje u tranziciji su prihvatile MRS kao osnovu za istinito i pošteno finansijsko izveštavanje.

¹ dr N. Stevanović: "Uloga Komiteta za računovodstvene i standarde revizije u izgradnji računovodstvenog izveštajnog sistema", Zbornik radova, I Simpozijum, Bečići, 1996., str. 9.

Međunarodne računovodstvene standarde donosi Odbor za međunarodne računovodstvene standarde - IASB² (do 2003. godine to je bio Komitet za MRS) sa sedištem u Londonu i do sada je usvojen i objavljen 41 MRS, pri čemu je trenutno u upotrebi 33 standarda. Osim toga, počev od juna 2003. godine IASB je počeo sa objavljivanjem Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (MSFI, odnosno, na engleskom - IFRS) i do sada je objavljeno 6 ovih standarda. Njihov značaj je u tome što stvaraju podlogu za oblikovanje uporedivih računovodstvenih izveštaja i ubrzavaju međunarodnu harmonizaciju računovodstva.

Procedura za donošenje svakog Međunarodnog računovodstvenog standarda je ustanovljena tako da obuhvata sledeće faze: formiranje komisije za donošenje računovodstvenog standarda; sastavljanje idejnog plana na osnovu identifikovanih pitanja za raspravu; obelodanjivanje nacрта standarda; razmatranje nacрта standarda i usvajanje standarda i objavljivanje (ako ga prihvata najmanje 3/4 članova Odbora za MRS). Struktura usvojenog teksta svakog pojedinačnog MRS uglavnom obuhvata: cilj standarda, sadržinu standarda (definicije, obelodanjivanje i sl.), datum stupanja na snagu i dodatak kao ilustraciju standarda.

Međunarodni računovodstveni standardi, tj. Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja regulišu način i računovodstveni sadržaj ekonomskih kategorija i predstavljaju osnovu za izbor i primenu računovodstvenih politika. Njima se ne utvrđuje forma računovodstvenih izveštaja, već njihov materijalni sadržaj. Oni, naime, sadrže dopustive metode i postupke koji se mogu koristiti prilikom priznavanja, početnog merenja i naknadnog vrednovanja pojedinačnih bilansnih pozicija. Na osnovu takvog okvira, menadžment treba da odabere one metode i postupke (odnosno, one računovodstvene politike), koje će biti u skladu sa postavljenim ciljevima poslovne politike preduzeća, i

² IASB – Okvir za sastavljanje finansijskih izveštaja (2005)

koje će u datim okolnostima omogućiti realno i objektivno iskazivanje finansijskog položaja, uspešnosti poslovanja i novčane tokove preduzeća, odnosno, doprineti kvalitetnom finansijskom izveštavanju.

MRS, kao imperativ primene, odnosno MSFI u pravom smislu te reči doprinosi, dakle, kvalitetnom finansijskom izveštavanju, koje, osim toga, obezbeđuje harmonizaciju finansijskog izveštavanja na globalnom nivou. U tom smislu, njihovo izučavanje i primena predstavlja vrhunski domet računovodstvene profesije kako u domenu teorije, tako i prakse.

Međutim, imajući u vidu da tekst trenutno važećih 33 MRS i 6 MSFI obuhvata skoro 2.000 stranica štampanog teksta, i da je pojedinačni prevod objavljen u Sluzbenom glasniku RS, br.133/2003 a s obzirom na predmetnu orijentisanost ovog rada, u nastavku ćemo ukazati samo na osnovne karakteristike i okvire za pripremanje finansijskih izveštaja, i to, pre svega, sa stanovista njihovog cilja i delokruga njihove primene.

2. Okvir za pripremanje finansijskih izveštaja

Osim pomenuta 33 Međunarodna računovodstvena standarda koji su trenutno na snazi, IASB je objavio i Okvir za pripremanje finansijskih izveštaja, kao polaznu osnovu za izradu ostalih standarda, zbog čega je neophodno ukratko objasniti suštinu Okvira.

Okvir za pripremanje finansijskih izveštaja utvrđuje koncept na kome se zasniva sastavljanje i prikazivanje finansijskih izveštaja za eksterne korisnike. Cilj Okvira je da:

- a) pomaže Odboru Komiteta za MRS u razvoju budućih Međunarodnih računovodstvenih standarda i u kritičkom razmatranju postojećih MRS;

- b) pomaže Odboru Komiteta za MRS da promoviše harmonizaciju regulative, računovodstvenih standarda i postupaka koji se odnose na prikazivanje finansijskih izveštaja, obezbeđujući podlogu za smanjenje broja alternativnih računovodstvenih postupaka koje dopuštaju MRS;
- c) pomaže nacionalnim organima za donošenje standarda i u razvoju novih nacionalnih standarda;
- d) pomaže u pripremi finansijskih izveštaja kada se oni pripremaju u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima i u rešavanju pitanja koja tek treba da se urede Međunarodnim računovodstvenim standardima;
- e) pomaže revizorima u formiranju mišljenja o tome da li su finansijski izveštaji usaglašeni sa Međunarodnim računovodstvenim standardima;
- f) pomaže korisnicima finansijskih izveštaja pri tumačenju informacija koje su sadržane u finansijskim izveštajima, pripremljenim u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima, i
- g) onima koji su zainteresovani za rad Komiteta za MRS obezbeđuje informacije o njegovom pristupu pri formulisanju Međunarodnih računovodstvenih standarda.

Okvir nije Međunarodni računovodstveni standard i stoga ne utvrđuje standarde za bilo koji specifični postupak merenja ili obelodanjivanja. Okvir se bavi:

- a) ciljevima finansijskih izveštaja;
- b) kvalitativnim karakteristikama koje utvrđuju korisnost informacija u finansijskim izveštajima;
- c) definicijama, priznavanjem i merenjem elemenata od kojih su sastavljeni finansijski izveštaji, i
- d) konceptima kapitala i očuvanja kapitala.

Okvir se bavi finansijskim izveštajima opšte namene uključujući i konsolidovane finansijske izveštaje. Takvi finansijski izveštaji se pripremaju i prikazuju najmanje jednom godišnje i usmereni su na zajedničke informacione potrebe širokog kruga korisnika.

Okvir se primenjuje na finansijske izveštaje svih trgovinskih, industrijskih i poslovnih preduzeća koja izdaju izveštaje, bilo da su u javnom ili privatnom sektoru. Preduzeće koje izdaje izveštaj je ono preduzeće koje ima korisnike koji se oslanjaju na finansijske izveštaje kao glavni izvor finansijskih informacija o preduzeću.

ZAKLJUČAK

Identifikovanje najrelevantnijeg instrumenta za obezbeđenje kvaliteta finansijskih izveštaja značajno je sa stanovišta mogućnosti uticaja na poboljšanje upotrebne vrednosti izveštaja, odnosno onih ključnih aktivnosti i procedura računovodstvenog procesa u kojima može doći do odstupanja od pravila sadržanih u međunarodno priznatoj računovodstvenoj regulativi. Sa druge strane, njihova spoznaja omogućuje definisanje instrumenata koji će obezbediti kvalitetno finansijsko izveštavanje. Konzistentno tome, za celinu računovodstveno-finansijskog izveštavanja kao imperativ primene su: međunarodni računovodstveni standardi (MRS) / (MSFI) međunarodni standardi finansijskog izveštavanja.

Da bi se ostvario visok kvalitet finansijskog izveštavanja neophodna je primena Međunarodnih računovodstvenih standarda, definisane pretpostavke i determinante takvog izveštavanja. Jer, ukoliko nisu definisani kriterijumi kvaliteta finansijskog izveštavanja, postoji opasnost da praksa razvije najrazličitije modele koji će, shodno specifičnim zahtevima zainteresovanih grupa, tj. korisnika izveštaja, udaljiti osnovnu

svrhu pripreme i prezentiranja finansijskih informacija - pružanje pouzdane osnove za donošenje najrazličitijih ekonomskih odluka i izbor koncepta održanja kapitala. Naime, korisnici finansijskih izveštaja zainteresovani su da bilans stanja i uspeha, izveštaj o novčanim tokovima i ostali sastavni delovi godišnjeg računa na pošten način, odnosno verno i istinito pruže sliku o imovinskom, finansijskom i prinostnom položaju, kao i o novčanim tokovima preduzeća. Razumljivost, korisnost, pouzdanost i uporedivost su, pri tome, bazične karakteristike koje su ispunjene, kao imperativ primene Međunarodnih računovodstvenih standarda, kako bi finansijska informacija bila upotrebljiva i vrednovana od strane njenog korisnika.

Navedeni okvir obuhvata, dakle, ne samo tehničke standarde koji se odnose na pripremu, sastavljanje i reviziju finansijskih izveštaja, već i standarde koji ustanovljavaju etičko ponašanje i kontrolu kvaliteta računovodstvenih usluga, budući da računovodstvena profesija služi ostvarenju javnog interesa za kvalitetnim informacijama primenom Međunarodnih računovodstvenih standarda.

REFERENCE:

- 1) Stevanović, N., (1996), "*Uloga Komiteta za računovodstvene i standarde revizije u izgradnji računovodstvenog izveštajnog sistema*", Zbornik radova, I Simpozijum, Bečići.
- 2) IASB, (2005), "*Okvir za pripremanje i prezentaciju finansijskih izveštaja*,
- 3) prevod Saveza računovođa i revizora Srbije, Beograd
- 4) Službeni glasnik RS br.133/2003
- 5) Službeni glasnik RS br. 71/2002
- 6) Službeni glasnik RS br. 46/2006