



**УНИВЕРЗИТЕТ „УНИОН-НИКОЛА ТЕСЛА“
У БЕОГРАДУ
Факултет за градитељски менаџмент**

**ПРИЛОГ ИЗУЧАВАЊУ
ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И
ВРЕДНОВАЊЕ ЕКОНОМСКИХ
ЕФЕКТА И ПЕРФОРМАНСИ
ЕНТИТЕТА НА ОСНОВУ ФУНКЦИЈА
РАЧУНОВОДСТВА, КОНТРОЛЕ И
РЕВИЗИЈЕ**

Докторска дисертација

**Кандидат,
МСц Тијана Б. Прокоповић**

**Ментор,
Проф. др Југослав Аничич**

Београд, 2019.

ФАКУЛТЕТ ЗА ГРАДИТЕЉСКИ МЕНАЏМЕНТ
КЉУЧНА ДОКУМЕНТАЦИЈСКА ИНФОРМАЦИЈА

Редни број

РБР

Идентификациони број

ИБР

Тип документације: Монографска документација

ТД

Тип записа: Текстуални штампани материјал

ТЗ

Врста рада: Докторска дисертација

ВР

Аутор: МСц Тијана Б. Прокоповић

АУ

Ментор: Проф. др Југослав Аничич

МН

Наслов рада: Прилог изучавању финансијских извештаја и вредновање економских ефеката и перформанси ентитета на основу функција рачуноводства, контроле и ревизије

НР

Језик публикације: Српски (ћирилица)

ЈП

Језик извода: С/Е

ЈИ

Земља публикавања: Србија

ЗП

Уже географско подручје: Србија

УГП

Година 2019.

ГО

Издавач: Ауторски репринт

ИЗ

Место и адреса: Факултет за градитељски менаџмент, Ц. Душана бр. 62-64, Београд
МА

Физички опис рада: Број поглавља 8, стр. 274, цитата 302, табела 97, графикона 40,
слика 11 и формула 30.

ФО

Научна област: Рачуноводство и ревизија

НО

Научна дисциплина: Рачуноводство, ревизија и контрола

НД

Кључне речи: Рачуноводство, ревизија, контрола и финансијски извештаји,
перформансе

КР

Чува се: Библиотека Факултет за градитељски менаџмент, Београд

ЧС

Важна напомена

ВН

Извод

ИЗ

У раду указујемо на недостајуће темељне вештине и знања из области пословних активности финансијског извештавања и ревизије, те вредновању економских ефеката и перформанси. Показано је, у вези с тим, зашто је сталан процес учења у овом домену важан за развој система квалитетног финансијског извештавања и њихове ревизије у функцији вредновања економских ефеката и перформанси у нас.

На примерима циљне групе детаљно су анализирани и објашњени модерни токови рачуноводства и ревизије у домену финансијских извештаја правних лица и улога независног ревизора у том послу. Исто тако, анализирана је међусобна повезаност развоја финансијског извештавања, рачуноводства, контроле и ревизије, а у функцији вредновања економских ефеката и перформанси ентитета.

У примењеним истраживањима овог рада приказан је ниво примене могућих метода управљања рачуноводствено-ревизорским пословима у нашим условима и указано на неопходан правац размишљања наших правних лица у том правцу.

Истраживањима је показано и како се могу постизати много бољи резултати у пословању и раду ентитета применом адекватних метода ревизије.

У раду је приказан конкретан модел вредновања економских ефеката и перформанси ентитета, као кључни део активности менаџмента и аргументовано указано да наше друштво, економски учесници привредног система и образовно-научне институције још увек не посвећују довољно пажње овом веома битном сегменту привређивања.

Датум пријаве рада

ДП

Датум одбране

ДО

Чланови комисије (научни степен, име и презиме, звање и факултет)

ЧК

Чланови комисије

Проф. др Александар Грачанац, председник,

Проф. др Небојша Закић, члан,

Проф. др Снежана Соколов Младеновић, члан,

Проф. др Југослав Аничич, ментор.

FACULTY OF CONSTRUCTION MANAGEMENT
KEY WORDS DOCUMENTATION

Accession number

ANO

Identification number

INO

Documentation type: Monograph type

DT

Type of record: Printed text

TR

Contents code: Doctoral dissertation

CC

Author: Tijana B. Prokopović

AU

Mentor: PhD Jugoslav Aničić

MN

The paper title: Attachment to the study of financial statements and evaluation of the economic effects and performance of the entities based on the functions of accounting, control and audit

TB

Language of text: Serbian (Cirilic alphabet)

LT

Language of abstract: S/E

LA

Country of publication: Serbia

CP

Locality of publication: Serbia

LP

Publication year: 2019.

PY

Publisher: author's reprint

PU

Publication Place: Beograd, Faculty of construction management, C. Dusana 62-64, Belgrade

PP

Physical description: chapters 8, page 274, number of citations 302, diagrams 97 tables 40, pictures 11 and formules 27.

PD

Scientific discipline: Revision

SD

Keywords: accounting, control, revision i financial reporting, performace

UC

Holding data: In the library of the Faculty of construction management, Belgrade

HD

Note: None

The work indicates the missing fundamental skills and knowledge in the scope of business communication in international marketing as well as economical effects and performances. It is shown why a constant process of learning in this domain is important for the quality financial reporting system and their audit in the function of evaluating the economic effects and performance with us.

Examples of the target group have been analyzed and in detail explained the modern flows of accounting and auditing in the field of financial statements of legal entities and the role of independent auditors in that business. Likewise, the interrelation between the development of financial reporting, accounting, control and audit was analyzed, and in function of evaluating the economic effects and performance of the entities.

The applied researches of this paper show the level of implementation of possible methods of managing accounting and auditing activities in our conditions and pointed to the necessary direction of thinking of our legal entities in this direction.

The research shows how better results in business and operation can be attained by applying modern business communication regarding revisions.

The paper shows the possible model for managing communication in general, as a crucial part of international marketing-management of a company. It also shows that our society, the actors of the economic system, educational and scientific institutions still do not pay enough attention to this very important segment of economy.

Accepted by the Scientific Board on
ASB

Defented on
DE

M. Sci. Thesis Defense Board:

DB (Scientific title/name and last name/rank/faculty)

PhD Aleksandar Gračanac, (chairman of the board),

PhD Nebojša Zakić, (board member)

PhD Snežana Sokolov Mladenović (board member),

PhD Jugoslav Aničić (mentor).

ПРЕГЛЕД СКРАЋЕНИЦА

СКРАЋЕНИЦА	ИЗВОРИ - НАЗИВ	ЗНАЧЕЊЕ
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	Амерички институт овлашћених јавних рачуновођа
IASC	International Accounting Standards Committee	Међунар. рачуновод. стандарди
EУ	European Union	Европска унија
EC	European Commission	Европска комисија
MRS		Међунар. рачуновод. стандарди
MSFI		Међунар. стандарди финансијског извештавања
MSR		Међунар. стандарди ревизије
IASC	International Accounting Standards Committee	Комитет за међун. рач. стандарде
IFAC	International Federation of Accountants	Међунар. савез рачуновођа
GCP	Gong-Coucern Principle	Дугорочно пословање
IASC	International Accounting Standards Committee	Комитет за међународне рачуноводствене стандарде
IFRIC		Комисија за тумачење MPC
IASB	International Accounting Standards Board	Одбор за међународне рачуноводствене стандарде
IAPC		Комит. за међ. ревизор. праксу
EAA		Intern. Associa of Accountants
IMG	International Management Group	Институција задужена. за финансијску реализацију пројекта
MMF		Међународни монетарни фонд
SRRS		Савез рачунов. и ревиз. Србије
EAN	<i>European Article Numbering</i>	Европска нумерација артикала
ISQC	Intern. Stand. for Quality	Међ. станд. контроле квалитета
EEZ	<i>European Economic Area</i>	Европска економска зона
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	Међународна организација комисија за ХоВ
CO	Conceptual Framework	Концептуални оквир
SFAC	Qualitative Characteristics of Accounting Information	Квалитетивне карактеристике рачуноводствених информација
FASB	Financial Accounting Standards Principles	Одбор за стандарде финансијског извештавања
IFRIC	International Financial Reporting Standards	Комитет за тумачење међунар. финансијског извештавања
ISQC	International Standard on Quality Control	Међународни стандарди контроле квалитета
IAA	The Institute of Internal Auditors	Институт за интерну ревизију
CIA	Certified Internal Auditor	Сертификат интерних ревизора

US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	Општи рачуноводствени принципи САД
IES	International Standard <i>Education</i>	Међ. станд. образов. за проф. рачун.
EDI	Electronic Data Interchange	Електронска размена података
	True and fair, fairly represent	Истинито и објективно приказивање
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development	Конференција УН за трговину и развој
SEC	Securities and Exchange Commission	Комисија за ХоВ и берзе
EFRAG	European Financial Reporting Advisor Group	Европска саветодавна група за финансијско извештавање

САДРЖАЈ

УВОДНА РАЗМАТРАЊА.....	11
I.....	15
ТЕОРИЈСКИ ОКВИР ИСТРАЖИВАЊА.....	15
1. ДЕФИНИЦИЈА И ОПИС ПЕДМЕТА ИСТРАЖИВАЊА.....	16
2. ОБРАЗЛОЖЕЊЕ ТЕМЕ И ПОТРЕБА ИСТРАЖИВАЊА.....	17
3. ЦИЉ, ХИПОТЕЗЕ И ОЧЕКИВАНИ РЕЗУЛТАТИ ИСТРАЖИВАЊА.....	18
4. ПРИМЕЊЕНЕ МЕТОДЕ У ИСТРАЖИВАЊУ.....	19
5. ОЧЕКИВАНИ НАУЧНИ ДОПРИНОС.....	19
II.....	21
ГЛОБАЛИЗАЦИЈА И ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ.....	21
1. ГЛОБАЛИЗАЦИЈА КАО ФЕНОМЕН МОДЕРНОГ РАЗВОЈА.....	22
1.1. Глобализација и пословање предузећа.....	24
1.2. Глобализација и информациони захтеви.....	27
2. ФАКТОРИ ИНТЕРНАЦИОНАЛИЗАЦИЈЕ ПОСЛОВНИХ АКТИВНОСТИ.....	28
3. ЗАХТЕВИ ГЛОБАЛИЗАЦИЈЕ И ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ.....	30
4. ЕКОНОМСКЕ ИНТЕГРАЦИЈЕ И ЕВРОПСКА БУДУЋНОСТ СРБИЈЕ.....	34
4.1. Мотиви европских интеграција.....	35
4.2. Западни Балкан и ЕУ.....	38
4.3. Приближавање Србије ЕУ.....	39
III.....	45
ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ У КОНЦЕПТУ ФУНКЦИОНИСАЊА ПРЕДУЗЕЋА И ПРИВРЕДЕ.....	45
1. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ И МЕНАѢМЕНТ ПРЕДУЗЕЋА.....	46
1.1. Рачуноводствене политике и финансијско извештавање.....	47
1.2. Финансијско извештавање и реаговање финансијског тржишта.....	50
2. ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ И ПОСЛОВНО КОМУНИЦИРАЊЕ.....	51
3. ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ И УПРАВЉАЊЕ ФИНАНСИЈАМА ПРЕДУЗЕЋА.....	53
4. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ И АКТИВНОСТИ ФИНАНСИЈСКОГ ТРЖИШТА.....	55
5. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ И ТРЖИШТЕ КОРПОРАТИВНЕ КОНТРОЛЕ.....	56
6. ВРСТЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА.....	57
7. ПРЕЗЕНТОВАЊЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА.....	59
8. КОРИСНИЦИ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА.....	62
IV.....	64
РЕГУЛАТИВА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА.....	64
1. ОДРЕЂЕЊЕ РЕГУЛАТИВЕ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА.....	65
А. Међународна регулатива финансијског извештавања.....	66
1. МЕЂУНАРОДНЕ ИНСТИТУЦИЈЕ ЗА ХАРМОИЗАЦИЈУ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА.....	66
1.1. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB).....	66
1.2. Међународна комисија за ХоВ (IOSCO).....	68
1.3. Међународна федерација рачуновођа (IFAC).....	69
Б. Регуллатива финансијског извештавања у РС.....	76
1. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ У СРБИЈИ И РЕГУЛАТИВА.....	77

2. ПОТРЕБЕ ЗА РЕГУЛИСАЊЕМ РАЧУНОВОДСТВА И РЕВИЗИЈЕ У РС	83
2.1. Законска регулатива.....	85
2.2. Професионална регулатива	89
2.2.1. Елементи професионалне регулативе рачуноводства и ревизије у нас..	89
2.2.2. СРРС и рачуноводствена професија у нас.....	90
2.3. Интерна регулатива.....	92
V	94
ИНСТРУМЕНТИ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА	94
1. МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА (МСФИ)	95
1.1. Одређење и циљ примене МСФИ-а.....	95
1.2. Тумачење МСФИ-а	97
1.3. Делокруг МСФИ-а	98
1.3.1. Карактеристике МСФИ-а	99
1.3.2. Услови у којима послују привредни субјекти који примењују МСФИ	102
2. МРС/МСФИ И МЕЂУНАРОДНО ТРЖИШТЕ КАПИТАЛА	104
3. МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ РЕВИЗИЈЕ (МСР)	113
4. МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА	117
5. МЕЂУНАРОДНИ ОБРАЗОВНИ СТАНДАРДИ	120
6. МЕЂУНАРОДНИ ЕТИЧКИ СТАНДАРДИ.....	123
7. Е-СТАНДАРДИ ПРИКУПЉАЊА, ОБРАДЕ И ДИСТРИБУЦИЈЕ ИНФОРМАЦИЈА	125
VI.....	129
ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ.....	129
1. ПРОМЕНЕ У ПРИВРЕДНОМ СИСТЕМУ И ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ	130
1.1. Србија и спровођење МСФИ.....	132
2. ПРОБЛЕМИ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА У РС	137
3. ПРИМЕНА МРС/МСФИ У СРБИЈИ	141
3.1. Прва примена МСФИ на мала и средња предузећа	141
3.1.1. Критеријуми за примену МРС/МСФИ	144
3.1.2. Избор рачуноводствене политике за вредновање имовине и обавеза..	145
3.1.3. Први финансијски извештаји у складу са МСФИ за МСП.....	147
3.1.4. Обелодањивање ефеката приликом прве примене МСФИ за МСП	151
4. СТАЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА У РС-и	153
5. МОГУЋНОСТИ УНАПРЕЂЕЊА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА	158
VII.....	166
ПОКАЗАТЕЉИ ВРЕДНОВАЊА ЕКОНОМСКИХ ЕФЕКТА И ПЕРФОРМАНСИ ПРЕДУЗЕЋА.....	166
1. ПРИЛАЗ СИСТЕМИМА ВРЕДНОВАЊА И МЕРЕЊА ПЕРФОРМАНСИ ПРЕДУЗЕЋА.....	167
2. ПОКАЗАТЕЉИ ВРЕДНОВАЊА И ОЦЕНЕ ЕКОНОМСКИХ ЕФЕКТА ПРЕДУЗЕЋА.....	170
2.1. Показатељи финансијске стабилности.....	171
2.2. Показатељи ликвидности	173
2.3. Показатељи пословне успешности	174
2.4. Показатељи структуре предузећа	176
2.4.1. Показатељи базирани на билансу успеха	176

2.4.2. Показатељи базирани на билансу стања.....	177
2.5. Показатељи пословања предузећа	178
2.5.1. Показатељи економичности пословања	179
2.5.2. Показатељи продуктивности предузећа	179
2.5.3. Показатељи издвајања за потребе друштва и показатељи расподеле ..	181
3. РАЗВОЈ СИСТЕМА ПЕРФОРМАНСИ ПРЕДУЗЕЋА	181
3.1. Мерење перформанси	182
3.1.1. Сврха и циљ мерења перформанси	182
3.1.2. Равнотежа у мерењу перформанси.....	184
3.1.3. Међуповезивање	187
3.1.4. Циљеви и награде	189
3.1.5. Запослени и постављање циљева	190
3.1.6. Повезивање циљева са наградама	191
3.1.7. Benchmarking	192
3.1.8. Побољшање перформансе.....	195
VIII	197
1. ОПИС ИСТРАЖИВАЧКОГ УЗОРКА.....	198
1.1. Обрада и саопштење резултата истраживања	199
1.2. Структура узорка истраживања	199
2. РАЗЛИКЕ У ОДГОВОРИМА С ОБЗИРОМ НА ВЕЛИЧИНУ ПРЕДУЗЕЋА ...	200
3. РАЗЛИКЕ У ОДГОВОРИМА С ОБЗИРОМ НА ПРАВНУ СТРУКТУРУ ПРЕДУЗЕЋА.....	225
ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА	249
ЛИТЕРАТУРА	259

УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Садржина докторске дисертације „Прилог изучавању финансијских извештаја и вредновање економских ефеката и перформанси ентитета на основу функција рачуноводства, ревизије и контроле“ је покушај одређења улоге и значаја извештавања ентитета, те имплементације финансијског извештавања у привреди Републике Србије у условима сложене политичке ситуације, транзиције, недовољне економске развијености, наслеђа из прошлости и поређења са искуствима и стандардима Европске уније. Полазећи од постојећих нормативних решења у модерном свету данас, тежња је да Србија, као будућа чланица ЕУ, друштвено-економско уређење пројектује у складу са већ донетим законским решењима Европске уније, свакако, полазећи од својих унутрашњих специфичности. То се, пре свега, односи на усклађеност домаћих прописа који уређују финансијско извештавање са међународно признатим регулаторним оквиром финансијског извештавања, али и са осталим прописима у тој области.

Усклађено и хармонизовано финансијско извештавање доноси бројне предности свакој земљи понаособ. Предности се посебно огледају у привлачењу директних страних инвестиција, веома неопходних земљама у транзицији. Хармонизација рачуноводства, ревизије и финансијског извештавања у функцији је решавања бројних проблема у рачуноводственим системима појединих земаља. Добро уређено и хармонизовано финансијско извештавање гаранција је лакшег превазилажења препрека у међународној размени капитала. Хармонизованим финансијским извештавањем постиже се већи квалитет извештавања уопште, поготово у актуелним условима свеобухватне глобализације. Иначе, хармонизација је дуготрајан процес који кореспондира са важећим променама у међународном рачуноводству, а инструменти хармонизације финансијског извештавања су: регулаторна тела, Директиве ЕУ, Међународни рачуноводствени стандарди/Међународни стандарди финансијског извештавања (МРС/МСФИ), Уредба о примени МРС у Европској унији и Међународни стандарди ревизије (МСР). Применом међународних стандарда унапређује се процес финансијског извештавања у савременој економији и обезбеђују упоредиве финансијске и рачуноводствене информације, као важан сегмент функционисања тржишта капитала. У условима глобализације светског бизниса данас хармонизација све више добија на значају, поготово у интеграцији финансијских тржишта и повећању међузависности националних економија. То је и разлог што свака земља и њена рачуноводствена регулатива, као одговор на савремене изазове, мора имати добру стратегију усаглашавања националног рачуноводства са међународним рачуноводственим стандардима.

Европска унија развила је нову рачуноводствену стратегију изражену кроз захтев да све компаније земаља чланица и земаља кандидата за пријем у чланство

ЕУ треба да презентирају своје консолидоване финансијске извештаје, у складу са прихваћеним МРС/МСФИ. Притом је тежиште на доследној примени: законске, професионалне и интерне рачуноводствене регулативе, уз хармонизовано рачуноводствено комуницирање као основе за функционисање привреде земље. Имплементација стандарда подразумева адекватно превазилажење проблема насталих рачуноводственим комуницирањем. Сматра се данас да постоји веома висока корелације између глобализације и хармонизације рачуноводства и то је један од захтева које на свом путу ка Европској унији треба да испуни и Република Србија. Дисертацијом желимо да укажемо и на недостатке и слабости нашег Закона о рачуноводству и ревизији, који треба ускладити искуствима земаља Европске уније.

Сврха и циљ докторске дисертације је да се укаже на улогу и значај хармонизације финансијског извештавања, извештавања приватног и јавног сектора Европске уније, као и да се компаративном анализом постојећег система Србије дају конкретни предлози мера за унапређење, а у циљу њеног бржег приступања Европској унији. Сматрамо да ће се процесом убрзане хармонизације финансијског извештавања, кроз усклађивање националне регулативе са Међународним рачуноводственим стандардима/Међународним стандардима финансијског извештавања (МРС/МСФИ) и Међународним стандардима ревизије (МСР), убрзати процес њеног придруживања Европској унији путем прихватања поменуте међународне регулативе. Иначе, код нас се недовољна пажња посвећује испитивању економичности, ефикасности и ефективности пословања предузећа, посебно тамо где је држава већински власник. Водиља докторске дисертације је да се обради финансијско извештавање, како приватних, тако и јавних ентитета и укаже на слабости постојећих нормативних решења из ове области. Истовремено, предложиће се и правци даљег развоја финансијског извештавања, чиме ће се дати конкретан допринос дисертације у виду већ доказаних предлога у пракси ЕУ, а који ће адекватном применом омогућити убрзани напредак Србије у овим областима. Посебна пажња у дисертацији биће посвећена показатељима за оцену и вредновање економских ефеката и перформанси предузећа, а тежиште ће бити на адекватној имплементацији искустава земаља са традицијом у домену успешног финансијског извештавања.

У циљу што складнијег развоја предузећа пред његовим менаџментом је сложен и креативан процес сталног балансирања и усклађивања различитих циљева и интереса власника, запослених, менаџера, потрошача, добављача, кредитора, самог предузећа, еколошког система, шире друштвене заједнице итд. Због тога је систем мерења перформанси који сагледава укупне перспективе успешности пословања ентитета и њихове међусобне односе у потпуности је у складу са захтевима савремених услова пословања. Као такав, он у потпуности уважава сву сложеност циљне функције, али и значај нематеријалних ресурса за обезбеђење конкурентске позиције предузећа.

У дисертацији ће бити истраживани сви системи мерења и вредновања економски ефеката и перформанси ентитета уз очекивање да ће бити одабран најбољи међу њима, који ће бити и основа за даља истраживања.

Дисертација је конципирана тако да се материја финансијског извештавања и оцењивање економских ефеката и перформанси у функцији рачуноводства, ревизије и контроле исцрпљује кроз осам поглавља, у којима се адекватно истражују и анализирају релевантна решења која пружају развијене земље ЕУ, а

која треба имплементирати у привреду Републике Србије.

На самом почетку указали смо на значај који доноси глобализација, економске интеграције, те њихов свеукупни значај за европску перспективу Србије. Када је реч о глобализацији, иста је сагледана кроз нешто другачију социолошку, политичку и економску призму, износећи опречна мишљења врних аутора из ове области, са жељом да дамо објективну слику на овај важан друштвени процес данас. Тако су историјске прилике условиле настанак и организације која данас предњачи у напредним идејама друштва – Европске уније са заједничким тржиштем и монетарном унијом као највишим нивоом светских интеграција. Сама идеја Уније веома је стара, а њена почетна мисија била је спречавање даљег ратовање у Европи, да би с временом постала инструмент глобалне светске политике који тражи и осваја нова тржишта укључивањем у своје чланство и земље у транзицији. Слика Европске уније није ни мало једноставна, због чега смо сматрали да је узмемо за темељ нашег излагања, јер представља највећи изазов и данашње Србије. Европска унија данас представља веома сложену организацију са сопственом унутрашњом динамиком и развијеном структуром, те доста комплексним и опортунитетним садржајем. Сматрамо да је потребно глобалним токовима супротставити пројекат Европске уније и увидети код ње оно квалитетно, уз истицање негативног у процесу интеграција. Због тога је неопходно потребно и додатно залагање данашње политичке елите у Србији да објасни идеју европских интеграција и предности које земља очекује у будућности од придруживања ЕУ-и, и то на сасвим објективан и непристрасан начин.

I ТЕОРИЈСКИ ОКВИР ИСТРАЖИВАЊА

1. ДЕФИНИЦИЈА И ОПИС ПЕДМЕТА ИСТРАЖИВАЊА

а) Дефинисање и опис предмета истраживања. Сходно одабраној теми рада, консултовању многих извора (монографски, електронски и други), као и истраженој пракси, уочено је да се код нас обраћа мало пажње улози и значају рачуноводства и ревизије уопште и да највећи број наших фирми и запослених у њима нема довољно формиран став о овом питању. Ако желимо да нам стручњаци у свом бизнису буду успешни и да се опредељују за самосталан посао неопходно их је едуковати у домену рачуноводства и ревизорских активности фирме. Чињеница да се у нашим фирмама запослени економисти-менаџери недовољно баве проблематиком рачуноводства и ревизије упућује на упозорење да је крајње време да се са таквом праксом прекине и крене путем којим су развијене земље већ одавно закорачиле.

Ефикасност и ефективност управљања пословањем фирме у тржишним условима, како самосталног тако и државног сектора, поред општих услова и других одлика менаџмента, значајно зависи од њиховог економског образовања. Зато се утицај рачуноводства и ревизије на стратегијске активности менаџмента фирме, с разлогом, може узети као веома битна компонента даљег пословања и рада и фактор који ће убудуће веома утицати на брзину и ефикасност израстања наше привреде у савременији тржишно усмерени систем запошљавања и стварања нових вредности на дужи рок.

С обзиром на такву улогу и значај рачуноводства и ревизије за стратегијску активност менаџмента, бизниса и привређивања уопште, за нашу земљу је веома битно да оне одговарају развојним потребама привреде која се налази у транзицији. Међутим, у тој сфери, према многим индицијама, уочава се озбиљан несклад између затеченог стања и потребе да се оно увођењем новина у пословању поправи. У те индиције посебно издвајамо:

- неповољно опште наслеђе у рачуноводствено-ревизорским активностима бизниса уопште, а с обзиром да се претходних деценија доста каснило у том домену;
- текући парцијални приступи рачуноводствено-ревизорским активностима бизниса, како у формалном тако и у неформалном смислу, где се, у основи, на некритички начин вршило преузимање сазнања и праксе из развијених земаља и
- спорост у осавремењивању укупног система пословања, у коме, поред осталог, наглашено место мора заузимати рачуноводствено-ревизорска активност у пословању и раду наших фирми, уопште.

Напред изнете констатације и чињенице упућују на постојање заједничког проблема у тој области, који се може обухватити следећом формулацијом: **Како брже оспособити менаџмент и запослене у предузећу да боље и квалитетније остварују стратегијско управљање модерним бизнисом у нашој привреди?**

б) Предмет истраживања. Предмет овог истраживања, сходно теми докторске дисертације и утврђеном истраживачком проблему, чиниће *утицај рачуноводства и ревизије на стратегијско управљање бизнисом у реалним нашим условима*. У том смислу истраживањем ће се целински обухватити проучавање ставова менаџмента наших фирми и потреба интензивирања рачуноводствено-ревизорских активности у фирмама наше земље, дакле практично управљање, кроз нове стратегијске садржаје управљања у већ постојећим фирмама и у оним које су поодмакле у овом послу - стратегијског управљања уопште и то кроз коришћење већ стечених искустава у нас и у развијеном свету.

Појмом рачуноводствено-ревизорских активности бизниса уопште обухватају се пословне активности у виду улагању у усавршавање бизниса и праћење токова и ефеката тог бизниса, са крајњим циљем да се тиме оствари добитак. Сходно томе, гледано са научног аспекта, рачуноводствено-ревизорско управљање нашим бизнисом представља интердисциплинарну научну област, која се бави законитостима тржишног пословања уз задовољавање непокривене тржишне тражње за сталним усавршавањем пословања и рада наших фирми са циљем остваривања добити и преузимањем последичног ризика. Због тога, постојање тежње за сталним усавршавањем пословања наших фирми чини претпоставку свих рачуноводствено-ревизорских активности, с тим што се оне као фактор развоја нашег бизниса налазе у каузалном односу и својеврсној симбиози с фирмом. Експерти дефинишу ове активности, не само као процес припремања, регистравања, увођења контроле и тренинга за креирање бизниса, већ у једном знатно ширем контексту као ***процес сталног развијања рачуноводствено-ревизорског начина размишљања, пословних вештина и личних квалитета који су директно везани за формирање и вођење бизниса уопште***.

2. ОБРАЗЛОЖЕЊЕ ТЕМЕ И ПОТРЕБА ИСТРАЖИВАЊА

По свом карактеру, ово истраживање има наглашену научну и друштвену оправданост.

а) Научна оправданост проистиче из чињенице да рачуноводствене и ревизорске активности у конкретној фирми до сада *нису интегрално истраживане*, па ће резултати овог истраживања допринети комплетирању научног сазнања менаџмента о овом пословању, као битног фактора сваког привредног система. Очекује се да ће се овим истраживањем идентификовати нова научна информација, која ће имати карактер научне апликације и која ће се односити на обогаћивање фонда научних знања везаних за рачуноводствено-ревизорске активности бизниса уопште и њихово усавршавање у условима транзиције. У вези са тим, ваља истаћи да је ово истраживање сасвим ново и да се њиме, у изворном смислу, до сада нико није озбиљно бавио. То ће се постићи, пре свега, утврђивањем стварних чињеница о стању и карактеристикама рачуноводствено-ревизорских активности у реалним условима нашег бизниса, као и предлагањем одговарајућег модела за његово унапређење.

б) Са друге стране, када је у питању *друштвена оправданост*, треба нагласити да ће резултати овог истраживања свакако допринети увођењу и подизању рачуноводствено-ревизорских активности фирме на виши ниво, што ће имплицитно позитивно утицати на даљи тржишни развој наше привреде као целине. Ово тим више када се зна да данас у свету, па и код нас, расте број средњих и малих фирми којима се поспешује друштвено запошљавање и подиже ниво народног дохотка. Исто тако, и са аспекта друштвених интереса, резултати овог истраживања допринеће:

- подизању ефикасности стратегијских активности, чиме ће се имплицитно утицати на пораст успешности целине привреде наше земље;
- повећању броја лица заинтересованих да се баве рачуноводственим и ревизорским активностима нашег бизниса, што ће значајно допринети развоју друштва као целине;
- убрзању транзиције целине нашег система привређивања, у складу са захтевима модерне тржишне економије и њеним друштвеним импликацијама.

3. ЦИЉ, ХИПОТЕЗЕ И ОЧЕКИВАНИ РЕЗУЛТАТИ ИСТРАЖИВАЊА

а) *Циљ истраживања.* Изложене дефиниције проблема и предмета овог истраживања представљале су основу за идентификацију циља истраживања. У том смислу, за основни циљ овог истраживања идентификована је намера да се допринесе *подизању нивоа знања за рачуноводствено-ревизорске активности менаџмента по нашим фирмама и сачини модел управљања тим активностима за конкретну фирму.* На тај начин последично ће се позитивно утицати на пораст ефикасности пословања и рада наших фирми и бизниса у целини Републике.

б) *На основу утврђеног циља, у темељне истраживачке задатке спадају:*

1. *Испитати знање менаџмента у више наших фирми о појму рачуноводствено-ревизорских активности;*
2. *Утврдити ставове менаџмента о потреби интензивирања стратегијских активности у назначеним фирмама.;*
3. *Утврдити да непознавање рачуноводства и ревизије и њиховог утицаја на стратегијске активности фирме негативно утиче на опредељење менаџмента да стално унапређује своја знања из области рачуноводства и ревизије;*
4. *Испитивањем ставова менаџмента фирме утврдити, у којој мери обученост за рачуноводствено-ревизорске активности утиче на економску ефикасност конкретне фирме.*

ц) *Истраживачке хипотезе.* Када су у питању истраживачке хипотезе, као мотиви и водиле овог истраживања, оне су идентификоване уз консултовање литературе која се тиче претходних истраживања стратегијских активности у нашим фирмама, што је довело до утврђивања проблема унутар предмета истраживања. У том смислу, највећи број тако добијених научних индиција око пословне квалификованости менаџмента упућује на претпоставку по којој

стратегијске активности добрим делом не одговарају захтевима савременог предузетништва и менаџментских функција у фирмама. На основу тога, добијена је општа научна хипотеза за ово истраживање која гласи: *Постоји реална потреба за боље интензивирање рачуноводствено-ревизорских активности у функцији мерења перформанси у пословању предузећа.*

Сходно претходном, а гледано са аспекта научне поделе посматране квалификованости на пословну и психичку компоненту, у овом истраживању су утврђене следеће изведене хипотезе:

1. *Боља законска рачуноводствена регулатива би довела до веће одговорности пружалаца рачуноводствених услуга и квалитета финансијских извештаја.*

2. *Постојећи сет образаца финансијских извештаја задовољава у потпуности захтеве интерних и екстерних корисника.*

3. *Поверавање вођења пословних књига сертифицикованим рачуновођама ће побољшати квалитет финансијских извештаја и поверање у финансијско извештавање.*

4. *Хармонизација финансијског извештавања доприноси упоредивости и повећању квалитета рачуноводства и финансијског извештавања.*

4. ПРИМЕЊЕНЕ МЕТОДЕ У ИСТРАЖИВАЊУ

а) Методе истраживања. Сва расположива методолошка литература указује на разне поделе метода које се користе у научним истраживањима. Према неким, страним и домаћим, ауторима ове методе деле се на општу, посебне и појединачне. Насупрот томе, други аутори посматране методе деле на општу и посебне. Унутар тога број идентификованих научних метода, зависно од употребљеног класификационог принципа, веома је хетероген и обично се креће од 5 до 15 и више метода.

Према таквој ситуацији, за потребе овог истраживања одабран је систем од једне опште (класичне дијалектичке методе) и две пратеће посебне методе (методе научног испитивања и студирања).

Прва, класична дијалектичка метода, која се у свему заснива на схватању непрекидне развојности и променљивости свих појава у природи и друштву, користиће се као општи оквир унутар којег су посматрани проблем и предмет овог истраживања. Природно, ова општа научна метода нема своје технике и инструменте, већ представља принципијелну водиљу за реализацију целине истраживања.

У вези са тим, метода научног студирања користиће се као пут за проучавање научних достигнућа из области стратегијских активности у бизнису уопште, а за успешније и боље пословање и рад конкретне фирме. Сем ње, примењена метода научног испитивања у основи ће се користити за прикупљање емпиријских података о стању и даљем развоју рачуноводствених и ревизорских активности у анализираном бизнису.

5. ОЧЕКИВАНИ НАУЧНИ ДОПРИНОС

Сходно чињеницама претходно поменутих у делу предмета истраживања, где је наведена позиција и улога знања у савременим условима привређивања код

нас и у окружењу, флукуације знања и трансфера на поље ефективног искоришћења у конкретним, практичним условима, са акцентом на искоришћење потенцијала рачуноводства, ревизије и контроле, намеће се потреба истраживања узрока који спречавају и успоравају ове процесе.

У том погледу, могуће је посматрати два паралелна фронта истраживања. Први се односи на процес едукације запослених у нашој привреди и подразумева анализу узрока немогућности трансфера теоријских знања у праксу, односно њихову интеграцију у процесе и коришћење потребних знања. Други фронт истраживања који треба одговори на питање - како унапредити постојећа теоријска и практична знања запослених у нашој привреди са одређеним радним искуством, који су често недовољно оспособљени да предлажу иновативна решења, доносе одлуке или их имплементирају, како повећати знања у областима недовољно заступљеним током праксе, или оним која се интензивније развијају у последње време, односно како допринети ефикаснијем, бољем и ефективнијем коришћењу расположивих знања.

Специфичност истраживања, која треба да обухвати овај рад, огледа се у повезивању поменутих два фронта, путем вођења и координисања „на даљину“ међународног кооперативног пројекта сарадње тимова запослених из земаља ЕУ, повезаних на заједничком пројекту, у облику виртуалне организације, са истим циљем, развојем иновативног за потребе привреде, али са потпуно различитим тимовима и појединцима, односно различитим утицајем средине, у свим њеним сегментима (породица, култура, традиција, наслеђе, политички систем...). Исто тако, подручје истраживања треба да обухвати испитивање кључних компетенција запослених у нашој привреди.

Узевши у обзир претходно, очекивани научни допринос овог рада огледа се у следећем:

- Критичка анализа постојећег стања и дефинисање поступка унапређења теоријских и практичних знања запослених у нашој привреди, рачунајући и области развоја услуге, са акцентом на тимски рад и избор чланова тима.

- Студија и критичка анализа постојећих метода развоја наших предузећа са аспекта управљања системом вредновања економских ефеката и перформанси посредством рачуноводства, ревизије и контроле, његово тестирање у реалним условима и на реалним пројектима и дефинисање нове методе за евалуацију компетенција учесника у тиму.

- На основу теоријских и експерименталних истраживања садашњег стања кључних компетенција запослених у нашој привреди, био би дефинисан нови приступ менаџменту система вредновања економских ефеката и перформанси уз помоћ поменутих дисциплина.

II
ГЛОБАЛИЗАЦИЈА И
ФИНАНСИЈСКО
ИЗВЕШТАВАЊЕ

1. ГЛОБАЛИЗАЦИЈА КАО ФЕНОМЕН МОДЕРНОГ РАЗВОЈА

За глобализацију се каже да је феномен модерног развоја, али да не представља концепт идеалног друштва. Исто тако, она није ни термин којим се вредносно одређују садашњост и будућност човечанства, већ опис наше реалности којим се савремени свет развија. Глобализација светске привреде је, у вези са тим, део нашег свакодневног живота, за коју имамо утисак да знамо шта представља, али да нисмо равнодушни према њој. У најширем смислу, речи термин глобализација користи се као назнака јединственог економског и политичког миљеа планете и испољава се као процес повезивања и обједињавања савремених друштава праћен многим противречностима. Постојање изолованих дешавања и простора од осталих делова света данас више није могућ, а историјски развој води ка настајању јединственог светског друштва. Према многим ауторима,¹ глобализација је потпуно природан процес и на крају ћемо, вероватно, сви бити становници униполарног света. Она је, дакле, феномен укупних промена у свету: политичких, информатичких, економских и др.

Основна обележја глобализације могу се посматрати као својеврсно повезивање светске привреде и слободан проток роба, људи и капитала. Сеоба капитала представља вид његове интернационализације, која се одиграва у областима и просторима где ће се он оплодити брзо и са више профита. У принципу, глобализација је и процес који се испољава у виду мешања култура народа у свету. Иначе, глобализација има и своје мане. То се најчешће рефлектује кроз процес интернационализације капитала у виду сеобе „прљаве технологије“ из развијених у земље у развоју. Јесте да су „fast food“ и „Coca-cola“ продукт глобализације, али су зато и кинеска, јапанска и мексичка кухиња и још многе друге кухиње продукт истих процеса.² С тим у вези, највећи изазов привредне делатности различитих ентитета у ери глобализације је разумевање и управљање вредностима пословне имовине, у складу са јасно регулисаним окружењем. Данас, то отворено треба рећи, глобализација је продукт највећих светских компанија, међународних институција и организација, укључив и Светску банку и ММФ. Мултинационалне компаније интернационализују своје пословање баш на тржиштима јефтине и продуктивне радне снаге и квалитетних сировина. Оне, уз финансијску и монетарну политику међународних организација и институција, лако врше трансфер потребних ресурса, јер повољна пословна клима

¹ Марковић, Д., (2002), „Социологија и глобализација“, „Просвета“ - Ниш и „Савремена администрација“, Београд, стр.10.

² Mitelman, D., (2003), „Динамика глобализације, глобализација – мит или стварност“, Завод за уџбенике и наставна средства, Београд, стр.132.

међународних институција и организација им то омогућује. И, као резултат тог процеса појављују се квалитетни производи светски познатих марки по ниским ценама, што има за последицу веће тржишно учешће и профит. Дешава се тако да глобални потрошач данас, при избору тражи марку којој унапред верује, а то је обично марка тих компанија. За земље трећег света и друге мање развијене земље, последице глобализације су више негативне него позитивне. Наиме, да би тржишно биле конкурентне велике компаније, понекад, запоставе и пословну етику и шири друштвени интерес, само да би оствариле што већи профит.

Све ове околности иду у прилог схватању по коме је глобализација процес повезивања националних привреда у светску привреду. Она у пословном смислу представља рационалан пословни одговор на све присутнију међузависност, повезаност и доступност појединих делова тржишта. Реч је, дакле, о процесу ширења пословног хоризонта, полазећи од наднационалних и светских размера као једино перспективних у коме се свет посматра као једно глобално тржиште и права подлога свих пословних активности. Због ових околности неизвесност пословања савремених предузећа условљена је динамичним и сложеним окружењем које доводи до нових праваца у пословању. Данашње успешно и модерно предузеће посматра се као прилагодљив систем савременим пословним трендовима, који су оријентисани на максималан профит, компромисе између послодаваца и запослених, информационе технологије и добру и стабилну државну регулативу и политички систем.

У глобализованом свету данас функционише савремени облик предузећа које своју концепцију пословања изводи из прецизно дефинисаних потреба или циљних сегмената тражње, стављајући у други план географско одређење, националне границе и локацију појединих потреба. Данашњи темпо промена у пословном свету, а посебно глобализованом, веома је брз. Посебно се конкуренција у већини делатности одвија све већом брзином, због чега је данашње предузеће свакодневно суочено са великим ризицима, са једне, и сјајним могућностима које му пружа глобализација, са друге стране. Успешно пословање и рад предузећа, његов напредак у савременим условима зависе искључиво од могућности да се прилагоди производним програмом, технологијом и квалитетом производа захтевима савременог тржишта, јер производ се не производи да би се продао, већ да би испунио жеље и очекивања потрошача. У условима све веће конкуренције на глобалном тржишту понуде, то је данас веома тешко реализовати и предузећа се морају стално трансформисати да би постала лидерска и остваривала диферентну предност на глобалном тржишту. Каже се да свест о неопходности промена у пословању и раду предузећа мора стално да балансира између периода релативног спокоја и задовољства и периода испуњеног иновативним променама.

Људски фактор је главни носилац промена у предузећу и савремено предузеће мора му посвећивати све више времена. Без довољно оспособљених људи да прихвате неопходност промена, нема ни праве трансформације предузећа. Систематски развој лидерства код људи у фирми је дуг процес који треба стално неговати, а глобализација и динамичко окружење подстичу многа предузећа да стално уче како би се прилагодила нестабилном светском тржишту.

Данашњи светски економски простор постао је јединствено тржиште за најразноврсније пословне игре крупног капитала. У динамици глобализације уочљива је огромна различитост у променама у случају: инвестиција, индустрији,

ИТТ-а и у свим видовима потрошње који имају различите димензије, тако да:³

- инвестиције нису географски ограничене и теку где год постоје повољни услови, без много уплитања државе;
- индустрија је глобално оријентисанија него пре десет година;
- стратегије мултинационалних компанија се обликују према потреби локација нових тржишта и ресурса;
- потрошачи су више глобално оријентисани тиме што гледају исте ТВ и сл.

У ери глобализације распоред производних капацитета, структуру инвестиција, производне и продајне капацитете детерминишу економски најмоћнији субјекти привређивања, по правилу транснационалне корпорације, тако да је глобализација довела до ерозије националног суверенитета чиме су, у строго економском смислу, националне државе све мање у могућности да регулишу своје привредне токове и процесе.

1.1. Глобализација и пословање предузећа

Глобализација се испољава у виду хоризонталне интеграције производње, уз глобалну конкуренцију, али и инструменте борбе против те исте конкуренције. Има своје добре и лоше стране. *Добре* су нове технологије, веће и рационалније коришћење капацитета, појачана конкуренција и сл., а *лоше* извоз, односно увоз прљавих технологија, концентрација економске моћи код најразвијенијих и сл. Најкраћа дефиниција глобализације пословања била би "...растућа либерализација међународне трговине и инвестиција, и као резултат тога пораст интеграције националних економија".⁴ Давид Хендерсон, економиста са Универзитета за међународни менаџмент у Мелбурну проширује дефиницију на пет повезаних, али посебних делова, односно као:⁵

- растућа тенденција фирми да мисле, планирају, управљају и инвестирају у будућност са освртом на тржиште по могућности целог света;
- растућа лакоћа и јефтиноћа међународних комуникација, са интернетом као водећом технологијом;
- тренд уже међународне економске интеграције који резултира смањивањем важности „политичких“ граница. Овај тренд делимично проистиче из претходна два, али далеко више из званичних политика, чији је циљ либерализација трговине и инвестиција;
- растући значај питања и проблема који превазилазе националне границе;
- тенденција хармонизације по којој се норме, стандарди, правила и пракса дефинишу и учвршћују у оквиру регије, или света, а не само унутар националних граница.

³ Марковић, Д., „Прилог социолошком промишљању глобалне економије“, *Економске теме*, бр. 1-2/06, Ниш, стр. 539.

⁴ Henderson, D., (1999) "The Changing International Economic Order: Rival Visions for the Coming Millenium", Melbourne Bussines School.

⁵ Ibid.

Дозефу Штиглицу, лауреату Нобелове награде за економију, глобализација је „...чвршћа интеграција земаља и народа света до које се долази огромним смањењем трошкова транспорта и комуникација, као и рушењем вештачких баријера за проток робе, услуга, капитала, знања и (у мањој мери) људи без граница“.⁶ Суштински, економска глобализација представља постепену интеграцију националних економија у глобалну економију без граница, што је уосталом и феномен савременог развоја.

„У економији која добија глобалне размере врата су отворена свима – и већим могућностима и већим ризицима, а фирме су принуђене да се одлучују на драматична побољшања не само да би се надметале и ишле напред, већ да би једноставно преживеле. Глобализацију, са друге стране, покреће свеобухватан снажан сплет сила покренутих економском интеграцијом, сазревањем домаћег тржишта са оним у развијеним земљама и колапсом комунизма у целом свету“.⁷

Као феномен глобализације пословања, технолошка димензија чини да, захваљујући развоју нових, а поготово информационих и интернет технологија дође до невиђеног просперитета тзв. умрежене економије, чије су последице занемаривање концепта националне привреде. „Рачунари су као и достигнућа у телекомуникацијама знатно увећали финансијске токове. Ова напредовања имају огроман значај за мултинационалне компаније, јер им омогућавају стварање глобалних економских стратегија и операција. Осим тога, уштеда у времену и простору, која је настала као резултат ових технолошких промена, знатно је умањила цене међународне трговине“.⁸

Данас у свету носиоци глобализације пословања су мултинационалне компаније које послују широм света, имају седиште у једној земљи, а послују у много земаља (*General Motors, IBM, General Electric, Toyota*). У напору да се нађе најбољи извор материјала и произведу производи по најнижим ценама, за глобалне корпорације националне границе су ирелевантне, јер оне цео свет посматрају као једно тржиште и лоцирају своје операције и ресурсе у различитим деловима света. То због чега корпорације одлучују да постану глобалне је тежња да се у условима јаке конкуренције осигура водећа позиција у продаји одређеног производа на светском тржишту.⁹

Глобализација ће све више утицати на привреду, али и на привредне гране, те радна места која су до сада била изолована од глобалних надметања. Нпр., последњих година све више је расла трговина услугама, а у смислу *outsourcing стратегије* тргује се чак и неким високопозиционираним функцијама у сектору пословних услуга, па се може очекивати ширење тог тренда и на остала занимања. Време глобализације, обележено повећаном трговином роба и услуга, већим протоком капитала, бржом разменом знања и технологија, те мобилном популацијом, биће резултат јефтиног и рапидног преноса информација због достигнуте технолошке револуције. Губитак тржишних удела и затварање радних места уравнотежиће се са растом запошљавања у неким другим привредним секторима. Сем тога, наведени трендови глобализације пословања резултираће:¹⁰

⁶ Штиглић, Ђ., (2002), „Противуречности глобализације“, СМБ, Београд, стр.23.

⁷ Kotler, D., (1998), „Вођење промене“, Желинд, Београд, стр.30.

⁸ Бодирожа, М., (2003), „Међународне тржишне и финансијске институције“, Завод за уџбенике и наставна средства, Српско Сарајево, стр. 256.

⁹ Напомена: средином 80-тих година 30% британског, 30,3% јапанског и 40% америчког увоза било је реализовано кроз интеркомпанијску трговину преко мултинационалних компанија.

¹⁰ Бодирожа, М., Ибид.

- реформама компанија које ће се све више специјализовати за одређена подручја, а односи међу послодавцима и запосленима све више ће се индивидуализовати;
- растом запослености жена, старијих особа и особа с инвалидитетом, што ће бити последица смањеног наталитета и недостатка радне снаге;
- ширењем свести о потреби за доживотним образовањем како би радна снага остала конкурентна и могла да одговори на технолошке изазове;
- повећањем плата због даљег раста производње, што ће у крајњем утицати на расподелу средстава, па ће ексклузивне бенефиције за запослене постати реткост.

Чест, односно свакодневни обим валутних трансакција превазилази трилион долара и више стотина пута надмашује износ реално размењених роба и услуга, што значи да се стално појачава тенденција одвајања финансијских токова од реалне сфере производње и трговине као резултат феномена глобализације пословања.¹¹

Први велики период глобализације трајао је од средине 19. века до 1914. године и на свој начин је садржао много драматичније процесе од интеграције светских тржишта која се одвија од 1945. године наовамо.¹²

Друга велика глобализација почела је средином 20. века, нарочито од раних 70-их, од када се светске привреде све више и брже преплићу или глобализују. Сви, и заговорници и опоненти глобализације пословања, као феномена савременог развоја, се слажу у једном - да је неизбежна. Глобализација пословања је указала на то да потпуна унификација и елиминација регионалних специфичности није добра, са којом се чињеницом суочио и менаџмент *McDonald's-a*, недавно покрећући нови програм промена којим ће одступити од свог традиционалног „хамбургер имиџа“ у правцу понуде различитих регионалних и националних специјалитета.¹³

Глобализација пословања допринела је свету да је постао велики супермаркет, јер свака конкурише другој да би привукла пажњу на себе позитивним имиџом. Последњих неколико година, глобализацији националних привреда, поред директних инвестиција, све више доприносе учестале мега интеграције, тј. међународна обједињавања великих транснационалних компанија супериндустријализованих земаља којима се стварају „глобалне алијансе“ у разним областима производње и услуга. Пример тих алијанси су „Dajmler-Krajsler“, „Folksvagen-Tojota“, „Reno-Nisan“ и многе друге. Овим начином стварају се заједничке глобалне мреже производње делова, продајних и сервисних пунктова, што снижава трошкове и повећава конкурентску моћ. Тиме глобалне алијансе постају важан катализатор органског повезивања светске привреде и стварања истинских мултинационалних мегаструктура.¹⁴

¹¹ Yeomin, Z., (2002), „Економска еволуција: глобализација две хиљаде година стварања“, *Рачуноводство*, Часопис за рачуноводство, ревизију и пословне финансије, Београд, септембар 2002.

¹² Ибид.

¹³ Напомена: Ради се заправо о тржишним сегментима потрошача који се понашају без предрасуда и који преферирају куповину светски афирмисаних марки, као што су: Nike, Sony, Walkmans, MTV, Cartier, Burberry.

¹⁴ Највећи део директних страних инвестиција у иностранству одвија се преко транснационалних и мултинационалних корпорација, јер је глобализација је мање израз невидљиве руке глобалног

1.2. Глобализација и информациони захтеви

Један од стубова функционисања предузећа у глобалној економији је финансијско извештавање. У том процесу је потребно остварити равнотежу између ризика и могућности, јер у условима изостанка поузданих и упоредивих информација власници не могу да процене квалитет управе компаније, па ни да утичу на њен рад или да је замене бољом екипом. Тада, у таквој ситуацији, инвеститори не могу да процене вредност компаније и да донесу рационалну одлуку о различитим инвестиционим могућностима, што доноси вишу цену капитала и мање ефикасну алокацију ресурса.

Годишњи извештаји о пословању и раду предузећа својеврсна су лична карта финансијских токова и релативне снаге и привлачности земаља у којима та предузећа послују.

Финансијско извештавање на почетку новог миленијума представља суптилну мешавину старог и новог и у светлу тих захтева све гласније се поставља питање о томе да ли је сада важећи систем финансијског извештавања адекватан у ери глобализације пословања, да ли може да одговори на изазове XXI века и веома оштро се призивају измене у важећем систему финансијског извештавања. Данас, у ери глобализације пословања и рада, као феномена савременог развоја, рачуноводство треба да буде универзални језик бизниса без чије помоћи у глобалном предузећу скоро не би био могућ опстанак. Највећем броју корисника информација изван фирме достављају се тзв. информације опште намене и то у форми комплета рачуноводствених извештаја који се обично називају финансијским извештајима (енг. *financial statements*), рачуноводственим исказима, годишњим рачунима, или (кратко) билансима. То је и разлог да се активности усмерене ка хармонизацији и стандардизацији рачуноводства и финансијског извештавања сматрају кључним фактором побољшања квалитета финансијског извештавања и објективности извештавања о пословању и раду фирме у глобалном окружењу.

Темељни ресурс на ком се базира доношење одлука у процесу глобализације пословања и рада фирми данас је *информација*, те менаџери са наступом на ино-тржиштима без неопходних информација доживљавају крах. Пораст значаја информација глобално друштво све више потенцира, чије добијање постаје све комплексније и ризичније. С тим у вези и финансијско извештавање постаје много више од састављања једноставних извештаја о резултатима протеклих активности и оно, у савременим условима пословања, преузима проактивну улогу не само у припреми већ и интерпретацији и финансијских и нефинансијских информација о предузетим и планираним пословним активностима.

тржишта, а више видљиве руке глобалне финансијске и корпорацијске хијерархије и других транснационалних мегаструктура. Данас постоји око 60.000 транснационалних и мултинационалних компанија са 510.000 филијала. ТНК и МНК формирале су колосалну мрежу производње и трговине и учествују са 1/3 у укупној светској трговини, а 80% у директним инвестицијама у иностранству и 70% у патентним правима и трансферу технологије. *Asian Perspective*.: Vol. 23, No4, Tokio, 1999., стр.78.

Слика 1 - Мала и средња предузећа у ЕУ



Модерна предузећа данас са свим својим специфичностима послују у условима повећаног утицаја тржишта, суочавајући се са предузећима сличних или истоветних карактеристика, због чега им се умножавају шансе, као и опасности и замке у које могу да упадну.¹⁵ Мала и средња предузећа ЕУ чине 55,8% од укупно 19,3 милиона предузећа и запошљавају 66% активног становништва, што објективно указује на то како се глобално пословање манифестује у ЕУ и САД.

2. ФАКТОРИ ИНТЕРНАЦИОНАЛИЗАЦИЈЕ ПОСЛОВНИХ АКТИВНОСТИ

Када су у питању савремена предузећа данас, неопходно је узети у обзир чињеницу да она имају врло препознатљив тренд интернационализације пословања, те да у таквим условима привређивања производне, информационе и комуникационе технологије имају пресудан утицај на пословни успех и управљање предузећем. Тада систем информисања треба да служи предузећу за потребе:

- дефинисања његове управљачке функције,
- вођења успешне пословне политике и
- процеса доношења пословних одлука.

Рачуноводство пружа широке могућности коришћења огромног броја информација, како за потребе управљања привредом, тако и за потребе функционисања система информисања уопште. Оно има сва обележја сталног процеса раста и развоја предузећа, према времену, функцијама, интерном и екстерном окружењу и општој организацији пословних субјеката. Руководство предузећа као субјект савремене тржишне економије у управљању и руковођењу ресурсима, захтева конституисање рачуноводства и ревизије, као и њихову међусобну условљеност и повезаност у складу са међународним стандардима.

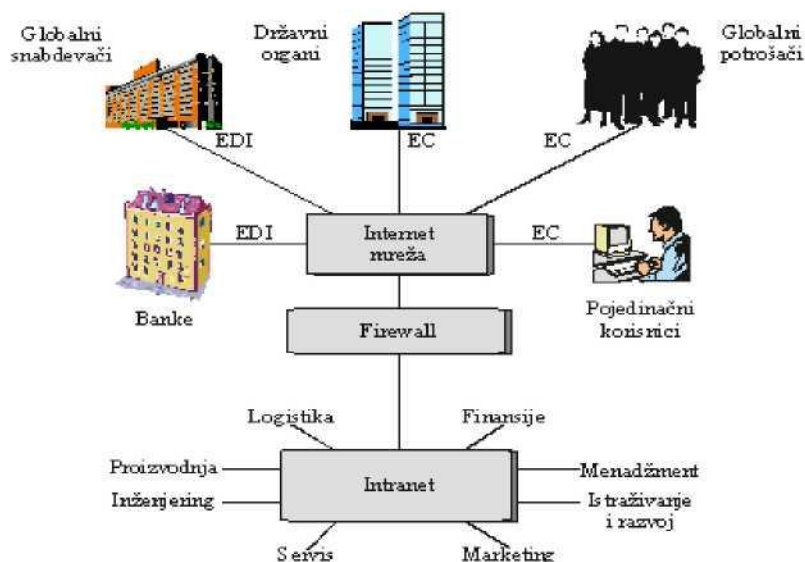
Сматра се да ће до 2027. године у стварању светског годишњег друштвеног производа са око 80% учествовати глобалне индустрије – од очекиваних 91.000 милијарди америчких долара светског ГДП, на годишњој основи ће бити креирано 73.000 милијарди америчких долара, што представља увећање за 12 пута у

¹⁵ Ракита, Б., (1998), „Међународне маркетинг стратегије”, Конзорцијум економских института Југославије, Београд, стр.70.

поређењу са 1997. годином. Глобална економија у току прошле деценије фундаментално је променила структуру индустрије, технологију, њену сложеност, трошкове и ризике даљих техничких унапређења, као и развој глобалног електронског информационог система и аналогну организациону структуру предузећа ка развоју светских организационих мрежа пословања.¹⁶

Предузећа данас користе интернет ради смањења својих трошкова, повећања ефикасности и конкурентске предности. Имплементација интернет сервиса омогућава компанијама да постигну боље пословне резултате, што се постиже чвршћом интеграцијом различитих функција унутар фирме, уз помоћ апликација типа: групна комуникација, електронске публикације и сл. У овом виду пословања највећи удео припада интернету. Усмерен је ка обезбеђењу приступа информацијама: о кадровима, развоју производа, о продаји, опреми и др. Коришћење интернет сервиса у области пословних функција приказано је на наредној слици.

Слика 2: Ко све користи интернет сервис



Извор: Ранисављевић, М.: Извештавање, Подаци доступни на адреси сајта <http://www.poslovnisofter.rs.блог>, Београд, доступно дана 03.01.2009.

Комплексност технологије у индустријама данас, као што су индустрија полупроводника, авиоиндустрија, индустрија телекомуникација и фармацеутска индустрија је таква да оне не могу бити организоване на униационалној основи и остати технолошки конкурентне у исто време. Налазимо се данас у процесу транзиције – од међународне светске економије, засноване на националним тржиштима, ка интегрисаном глобалном, светском систему производње и технологије - систему у коме је међународна производња заснована на директним страним инвестицијама заменила трговину као карику повезивања међународних

¹⁶ Прилог представља део истраживања на пројекту 1464 МНТР Републике Србије „Унапређивање извоза и међународне конкурентности индустрије Србије“ у 2003. години. Носилац истраживања Институт економских наука, Београд.

економских трансакција.¹⁷

Глобализација светске привреде тражи промене начина пословног размишљања у смислу прихватања чињенице да су промене перманентно потребне, односно да они који не иновирају, неминовно нестају са економске сцене.

3. ЗАХТЕВИ ГЛОБАЛИЗАЦИЈЕ И ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ

Захуктали процес глобализације све је захтевнији у погледу:

- обједињавања светског тржишта,
- пословног комуницирања на разумљив начин и
- транспарентности финансијског извештавања.

Сматра се да је садашњи ниво повезаности земаља у свету на нивоу који би могао много већи, а глобализација је спонтани планетарни одговор који ће наставити тај процес, и поред тога што неки сматрају да је реч о пројекту Запада, пре свега Америке. Она је својеврстан процес интеграције света у правцу стварања глобалне економије, а не процес који ствара јаз међу земљама и сукоб цивилизација.

Глобализација, у економском смислу, води стварању *јединственог светског тржишта*, повезивањем економија свих земаља света. Пошто мултинационалне компаније функционишу по принципу најмањих трошкова, организују производњу уз најмања улагања, лоцирајући је тамо где је то могуће. Савременици смо данас појаве да се и Кина отвара за сарадњу са великим западним компанијама, па тако IBM пребацује део своје производње лап-топова, продајући при том део својих акција кинеској компанији *Леново*.

Економија не познаје границе, тако да је глобализација процес који доводи до смањења разлика међу државама стварајући услове да се све активно укључе у међународну поделу рада. Такво регионално устројства имамо данас у Европској унији, која почива на јединственом тржишту базираном на царинској унији, јединственој монети, заједничкој пољопривредној политици и заједничкој политици из сфере рибарства. Таквом организацијом Европска унија је са близу 500 милиона становника успела да достигне 31% удела у светском номиналном бруто домаћем производу, који је у 2007. години износио 15,8 билиона америчких долара. ЕУ представља своје чланице у Светској трговинској организацији и посматрач је на самитима Групе 8 и Уједињених нација. Заједничко тржиште Европске Уније доприноси повећању продуктивности, специјализацији и отварању нових радних места, поспешује унапређење технолошког развоја, те слободну и фер конкуренцију и отворено тржиште. Заједничка валута је нужна последица јединственог тржишта, јер поједностављује финансијске трансакције између држава и компанија, али и свакодневни живот грађана.

Треба веровати да ће по моделу Европске уније доћи до изградње и јединственог светског тржишта, чије ефекте најбоље илуструје пројекат ОЕСД, према коме ће свет 2020. године имати око 8,1 милијарди становника, од чега ће Европа и Северна Америка чинити свега 11% одсто, а Азија и Африка чак 76%.

¹⁷ Ибид.

На основу тих пројекција, до тада ће се битно променити и односи у економији света, тако да ће државе OECD стварати 48,7% (61,1% 1995. године), а земље изван тог круга остатак светског производа. Према поменутиим предвиђањима, Кина ће имати 19,6%, САД 16,3% и Европска унија 15,7% друштвеног производа света. Кина, Индија, Русија, Бразил и ЈАР, познате као земље БРИК-а, повећаће свој удео у светском друштвеном производу за 31,3% (више него САД и ЕУ заједно), што ће вероватно угрозити глобалну империју САД.¹⁸

Данашњи информатички систем подразумева *савремени метод комуницирања*, са елементима односа у којима су јасно разграничена права и обавезе учесника у том процесу. И баш такав систем, јасно разграничених права и обавеза, створио је услове за настанак нових правила у промету људи, робе, услуга и капитала (јединствени термини, регистри, стандарди, правила и упутства, са препознатљивим и стандардизованим елементима у модерном правном свету. У међународним оквирима се почетком осамдесетих година приступило јединственом нумеричком систему означавања артикала, људи, локација (компанија, погона, одељења¹⁹), докумената и других предмета и симболичком представљању човеку читљивих бројева у машински симболичним симболима – бар-кодovima.²⁰ Створен је тако и EAN - јединствени светски систем са задатком да се, на бази међународних стандарда, предмету додели јединствено име помоћу којег ће се разликовати од било ког другог предмета у његовој ближој и даљој околини. Тако, предмет означен EAN шифром једне компаније може се идентификовати на ЕРОС²¹ терминалима било где у свету, после чега се приступа свим подацима о том предмету који су као неопходни унети у рачунар. Обележени производи на тај начин упућују се на тржиште, уз документа која прате производ/услугу и новац који је последица промене њиховог власника на тржишту. Досадашњи (традиционалан) промет обављан је разменом великог броја докумената (уговор, фактура, товарни лист, полиса осигурања, царинска исправа, акредитив и сл.), а данас су околности промењене и за промет роба/услуга и новца који се одвија рачунарским путем, односно када правни однос по основу уговора о купопродаји, акредитиву, превозу, осигурању, плаћању или било каквом другом

¹⁸ Илустрације ради брже циркулације људи и информација и то јединствено светско тржиште омогућили су: тридесетих година XX века да предузећа се тржиштем, посебно националним, комуницирају преко поште, тако да је временска јединица за добијање финансијске информације био дан или дани. Захваљујући телефаксу, та јединица времена је сведена на неколико часова. Већ након петнаест година, појавом фах-а са групним слањем, ова временска јединица је сведена на час. Интернет и e-mail омогућили су мондијализацију економског комуницирања, са јединицом времена од једне секунде за инвеститоре широм света, који примају значајну и знатно обогаћену информацију. J. Y. Leger.: *La communication financière*, Dunod, Paris, 2003., стр. 22.

¹⁹ Уочивши користи које пружа северноамерички UPC (*Universal Product Code*) систем, Albert Heijn, председник мултинационалне компаније AHOLD Co. Ноландија, покренуо је 1973. године иницијативу за формирање јединственог система идентификације у Европи. Подстакнути овом иницијативом, представници трговине и производње 12 Европских земаља су 1974. године формирали радну групу са задатком да се испита могућност за развој јединственог система нумерисања, сличан UPC систему.

²⁰ *EAN International – European Article Numbering* – међународна невладина организација основана крајем 1977. године, са седиштем у Бриселу. Развија систем пословања аутоматском идентификацијом производа, услуга и локација и електронску комуникацију дизајнирањем и развојем електронских комерцијалних докумената. Четири године након оснивања систем почиње да се шири, приступањем Јапана, Аустралије и Новог Зеланда, тако да постаје светски систем и мења име у *EAN International*.

²¹ енгл. *Electronic Point of Sale* = електронско продајно место.

послу, треба обавити искључиво преко рачунара, а да о свему постоји доказ да је посао обављен, је потребно знатно мање докумената. Актуелност појединих сервиса довела је до тога да се и Интернет често у жаргону назива *Web*, који омогућава постављање презентација, њихов преглед и прикупљање података организација и фирми из читавог света, тако да данас пословни партнери при инвестирању у одређене фирме прве утиске о будућем партнеру стичу баш преко интернет презентације дотичне фирме.²²

Захваљујући реченом, могуће је креирати везе (линкове) или показиваче ка другим рачунарима, чије коришћење омогућава кориснику транспарентан преглед информација, а да не мора да зна где су оне ускладиштене и да им може приступити за неколико секунди. Данас *e-mail* (електронска пошта) представља веома користан и брз сервис интернета који омогућава брзу размену информација међусобно веома удаљених корисника, а реч је заправо о електронском виду размене поште, која све више замењује класичну, поготово у пословним оквирима.²³

Практична страна активности негује правила у пословној комуникацији која се морају поштовати како би фирма стекла потребан ауторитет, изградила позитиван имиџ и опстала дуже на тржишту. Сврха и циљ успешног пословног комуницирања је обезбеђење несметаног споразумевања, пренос информација, порука, искустава и сл., што подразумева и стварање нових идеја договором, усклађивањем, аргументовањем, те оповргавањем. Ради се, у ствари, о вештини по којој се у највећој мери разликују успешни од оних који су мање успешни, па није необична изјава једног од најбогатијих људи 20. века, *D. Rockfeller*, да би „...више платио за могућност ефикасног комуницирања него за било шта друго под сунцем.“

Кад је у питању реч о **транспарентности**, њену употребу везујемо за почетак промене у Србији са почетака овог века²⁴. Извршни директор Међународне федерације рачуновођа (*Luan Bol*) дефинисао је три разлога зашто држава мора информисати своје грађане. *Први* је одговорност, а држава не троши свој властити новац, већ новац грађана. Србија је са великим закашњењем у односу на земље у окружењу схватила озбиљност речи с почетка текста, али то кашњење не може бити оправдање за слабости и спорост када је реч о доследном инсистирању на пуном увиду јавности у финансијско извештавање предузећа у поступку приватизације (која је при крају), ако ни због чега другог, онда због онога што је већ речено, да је реч о нашем новцу.²⁵

²² Одмах после формирања ЕАН система, 1977. године, велики привредни системи тадашње СФРЈ, пре свих УПИ, а затим ЦЕНТРОПРОМ, НАВИП и РАДЕНСКА препознали су предности тог система у односу на нестандардизоване, локалне системе означавања и покренули иницијативу за учлањење, тако да је при тадашњој Привредној комори Југославије формирана Југословенска асоцијација за нумерисање артикала – YANA (*Yugoslav Article Numbering Association*), која се потом учланила у ЕАН, маја 1982. године, као 17. чланица ЕАН са префиксом 860.

²³ После формирања глобалне GS1 асоцијације уследило је усаглашавање назива свих националних асоцијација, са циљем да ново име постане синоним за водећу организацију у свету за стандарде намењене управљању ланцем снабдевања. Следећи ову препоруку, Скупштина ЕАН YU је 28. 02. 2006. донела одлуку да се досадашње име асоцијације замени новим, GS1 Србија и Црна Гора (и након раздруживања Државне заједнице Црна Гора је прихватила јединствену организацију, што није изузетак за један број земаља).

²⁴ На латинском *transparere* - прозрчан, провидан, бистар, јасан.

²⁵ Видети о овоме у Јовић, Д., (2004), „Концепти вредновања елемената финансијских извештаја“, СРРС, XXXV симпозијум, Златибор.

Треба рећи да је на почетку овог века финансијско извештавање у нас мешавина старог и новог и да је двојно књиговодство, које је старо преко 500 година, још увек кичму у структури финансијског извештавања. Иначе, темељна сврха финансијских извештаја је да корисницима пруже поуздану оцену за процену финансијске позиције, профитабилности, висине сопственог капитала и стицање и коришћење готовине. За потпуно разумевање збирних информација из финансијских извештаја они садрже и неколико страна напомена уз финансијске извештаје са информацијама које допуњује ставке садржане у њима. Данас, каже се, традиционални системи рачуноводственог обухватања и финансијског извештавања, првобитно осмишљени да обезбеде информације за екстерно полагање рачуна у време када су производне технологије биле пре свега радно интензивне, више нису у стању да одговоре на савремене информационе потребе.²⁶

Чином усвајања МСФИ тржишта капитала била би транспарентнија, а привредни субјекти би имали увид у финансијске извештаје предузећа у свим земљама које подржавају глобалне стандарде, што је нарочито постало битно после пословних афера у водећим мултинационалним компанијама *Enron* и *WorldCom*.²⁷ Злоупотреба *mark-to-market* метода и манипулација пројекцијама прихода омогућила је *Enron*-у укњижавање „надуваних“ позиција прихода и профита у финансијским извештајима, а *Enron* је од Комисије за хартије од вредности и берзу (SEC) добио дозволу за примену поменутог метода само за трговинске операције са гасом, а не и за све друге послове, а она је применила тај начин бележења пословних промена за све своје бизнисе. Велика је мистерија због чега је SEC то дозволио. Након свих ових афера законодавци из САД и других развијених земаља закључили су да морају стимулисати компаније да транспарентније приказују финансијске извештаје о пословању и, с тим у вези, прописани су строжи рачуноводствени стандарди који подразумевају комплетне, добро структуриране податке о пословању, који се у различитим земљама могу лако анализирати и упоређивати.²⁸

МРС/МСФИ су рачуноводствени стандарди креирани и уведени за постизање транспарентности и једнообразности финансијских извештаја било ког

²⁶ Милићевић, В., (2000), „*Рачуноводство трошкова и пословно одлучивање*“, Економски факултет, Београд.

²⁷ *Enron* је била највећа енергетска компанија у САД 2001. године и седма на званичним листама по снази компанија у САД са регистрованим приходом од 101 милијарде долара. Захваљујући лажним финансијским извештајима који су у суштини неуспешној компанији давали слику успешне компаније, инвеститори су олако улагали у акције *Enron*-а. Менаџери и руководиоци вишег ранга знајући шта се спрема, на време су повукли свој новац, оставивши на цедилу необавештене улагаче. Суштина афере *Enron* је у рачуноводственом третману ентитета за посебне намене - *Special Purpose Entities*. То су финансијски инструменти који омогућавају компанијама да прибаве капитал или повећавају свој степен задужености без обавезе исказивања у билансима стања. Крахом на берзи, после откривања финансијских малверзација, вредност акција спала је са 90 долара на неколико центи. И док се америчка привреда још опоравља од афере *Enron*, уследио је нови скандал у фирми *WorldCom* 2002. године некада малој телекомуникационој компанији. Интерни ревизор у овој компанији је открио да су корпоративни трошкови били третирано као капиталне инвестиције у билансима, што је стварало лажну слику у билансу стања о профиту компаније, дајући утисак да је компанија вреднија него што заправо јесте, Миловановић, С.: „*Финансијски скандали у контексту законске регулативе финансијског извештавања*“, СРП Србије, Златибор, XXXVII симпозијум, стр. 257-258.

²⁸ Видети о овоме и Перић, М., (2008), „*Банкротство Енрона*“, XI интернационални симпозијум, Београд, стр. 142. и 143.

економског субјекта, без обзира на делатност и земљу из које је. Креирани су, углавном, у облику правила и принципа које рачуновође у професионалном раду примењују да би њихове информације о пословању неког економског ентитета биле квалитетне за потенцијалне кориснике. Ови стандарди обухватају и остале професионалне норме етике рачуновођа. У свом основном значењу МРС/МСФИ подразумевају договорена правила о припремању, признавању, одмеравању или вредновању и презентацији ставки финансијских извештаја економског ентитета. Саопштавање таквих финансијских извештаја само је један сегмент из корпуса интернационалних правила који красе компаније са добрим корпоративним управљањем.²⁹

4. ЕКОНОМСКЕ ИНТЕГРАЦИЈЕ И ЕВРОПСКА БУДУЋНОСТ СРБИЈЕ

Стално се истиче како глобализација представља процес стварања новог светског поретка. Процеси интеграција довели су у и Европи до формирања Европске уније, при чему се глобализација и европске интеграције посматрају кроз призму односа Европске уније и САД, па и кроз однос европских интеграција према осталим земљама (посебно Русији, Кини и Индији). Озбиљни аутори из области гео-политике истичу да ови односи представљају главна питања будућности наше планете, па и целокупне људске цивилизације. Глобализација, европске интеграције и транзиција представљају термине који су последњих година све више у употреби код нас, поготово када се расправља о економији, политици, државној организацији, као и о свеопштем квалитету живота. Утисак је да већина аутора своја објашњења не усмеравају на разумевање ових процеса, већ су иста срачуната на придобијање аудиторјума за прихватање ових процеса као позитивних, прогресивних и корисних за друштвено-економски развој. Ипак, сматрамо да је за правилно разумевање потребно дубље научно истраживање. Данас глобализација, европске интеграције и транзиција заиста представљају процесе који означавају неминовност у еволуцији људског друштва. Значај који се придаје глобализацији, отворио је многа питања, па и потребу за њеним свеобухватним проучавањем.

Битно обележје глобализације је уједињавање националних економија у један свеопшти - светски систем заснован на брзом премештању капитала; информација, отворености света; технолошкој револуцији, либерализацији и покретљивости роба и капитала, комуникацијском зближавању и савременијим

²⁹ Корист од стандардизације и хармонизације финансијског извештавања су бројне, а пре свега за: инвеституре, јер ако су финансијски извештаји састављени на исти начин у више земаља лакше ће разумети извештаје више компанија које међусобно тргују; мултинационалним компанијама, јер је састављање консолидованих финансијских извештаја знатно једноставније ако су финансијски извештаји широм света састављени на истој бази; рачуноводствене кадрове да би се лакше могли премештати из једне у другу земљу. Највећа препрека хармонизације су: постојеће разлике између рачуноводствених пракси различитих земаља; одсуство јаким професионалних тела у многим земљама и национализам који се испољава у недостатку жеље да се прихвате компромиси који подразумевају промене рачуноводствених пракси према оним у другим земљама. Вучичевић, М. Главне разлике у финансијским извештајима САД и Немачке. Рад је представљен у часопису *Индустрија* 1-2, а представљен је као део резултата истраживања на пројекту финансираног од стране МНТРС као пројекат 1491, Београд, 2003., стр. 91. и 92.

видовима транспорта и комуникационих технологија.³⁰

Многи аутори сматрају да је овај процес омогућен развојем високе технологије која је на плану комуникације омогућила „...сажимање простора и времена и настанак финансијско-информационог пространства на основу компјутерско-информационих технологија“.³¹ Не чуди онда то што су неки аутори склони да о савременим збивањима и процесима, па и о глобализацији, говоре као о миту.³² Настанак глобалног друштва можда и није резултат жеље различитих народа да се уједине, због чега поједини аутори и сматрају да је глобализација продукт крупног капитала у функцији остваривања његових конкретних интереса. Ипак, резултат тога је промена начина живота милиона људи и начина организације друштва, што има огромне импликације и на коришћење природних ресурса, па изазов са којим се суочава модерно друштво данас је како искористити могућности уз истовремено лимитирање потенцијалних трошкова глобализације.³³

Има аутора који иду и даље у својим опсервацијама, сматрајући да светска економија представља освајање планете од стране транс-националних компанија у интересу самих власника компанија, али не и у интересу свог или осталих народа. Евидентна је, у прилог томе, и чињеница да капитализам после Другог светског рата пролази кроз различите фазе и тренутно је стигао у фазу глобализма. Истина, глобализација је умногоме омогућила умножавање новца и у миру, а не као и до сада путем ратних сукоба. Како је новац постао регулатор целокупне животне активности и основни покретачки мотив, велике земље почињу да функционишу по законима крупног капитала, а пошто су капитализму за опстанак и даљи развој потребни: нови природни ресурси, ново тржиште роба, нове сфере за улагање капитала, затим јефтина радна снага и извори енергије, и то у све већем обиму, познати аутори наводе да је за његов развој потребна цела планета.³⁴

Данас једина преостала суперсила не крије своју тежњу за доминацијом, те и у документу „Стратегија националне безбедности“ наводи да ће снаге САД бити тако јаке да ће потенцијалне непријатеље одвраћати од развијања војне моћи. То је разлог да поједини аутори, гледајући кроз поменути перспективу, сматрају да нови светски поредак настао глобализацијом представља доминацију једне „супер-силе“. Но, ипак, глобализација није неприхватљива у свим својим појавним облицима. И Европа је групација држава која представља један од главних продукта глобализације, јер је и њена интеграција је посве сложен и противуречан процес.³⁵

4.1. Мотиви европских интеграција

Велики број научника мишљења је да је ЕУ заснована на политичкој

³⁰ Марковић, др Данило., (2005), „Глобализација и процеси интеграције у Европи“, Економске теме – Процеси интеграција у Европи 2. књига, Ниш.

³¹ Ибид.

³² Видети: Aron, R., (1996), *Peace and War, Aa Theory of International Relations*, London Weidenfelf and Nicolsom.

³³ Здравковић, др Душан., Радукић, мр Снежана., (2005), „Последице глобализације и могућности за остварење одрживог развоја“, Економске теме, стр. 117-126.

³⁴ Aron, R, Ибид.

³⁵ Марковић, др Данило: Ибид.

одлуци САД да се обезбеди мир и слобода у Европи, што је и сврха ЕУ, мада се то изгледа на неки начин заборавило. Инаугурисањем ЕУ требало је смањити ривалства Немачке и Француске и иста заменити заједничким економским напретком.

Источно проширење није донело Европи ефикасност и развој, нити очекиване нове послове. Основа намере била је да се пружи подршка реформама и процесу стабилизације у тренутним околностима, без обзира на обиље разлика међу државама и народима Уније, а уз везивно ткиво европских земаља за економске интересе и заједничку будућност.

Улазак дванаест земаља са 105 милиона становника у ЕУ 2004/2007. представља ово проширење највећим до тада у историји њеног постојања. Није отуда чудно што се ово проширење назива и „незамисливи сценарио проширења”.³⁶ И улазак Бугарске и Румуније рачуна се као нормално „пето проширење”. Реч је о земљама које су претходно имале социјалистичке режиме, а потом прошле петнаестак година бурне транзиције и све су биле сиромашније од старих чланица, због чега је Унија за њихов улазак модификовала поступак пријема.

Одлука о пријему нових чланица источне Европе донета је на самиту ЕУ у Копенхагену 12-13. децембра 2002, готово десет година пошто су 1993. први пут били формулисани општи услови за улазак ових земаља у ЕУ. Наиме, претходно су парламенти Чешке, Естоније, Кипра, Летоније, Литваније, Мађарске, Малте,³⁷ Пољске, Словачке и Словеније у току 2003. потврдили одлуку о уласку, па су ове земље 01. маја 2004. постале пуноправне чланице ЕУ, надајући се да ће профитирати у економском, политичком и сваком другом смислу. Ове земље ушле су у ЕУ бојећи се да не остану у изолацији и зато што су њихови становници то видели као брз начин да достигну висок животни стандард земаља Запада, но искуство сведочи да висок стандард није питање година већ генерација, изузев ако нове чланице не буду у стању да током више деценија одрже стопе раста изнад 5 одсто.³⁸

Проширење Уније на исток, како се овај потез назива, наставак је процеса сталног географског ширења ЕУ и укупно је пети корак њеног ширења од оснивања. И поред тога што се назива „проширење на исток”, више је реч о политичком него о географском смислу, јер је географски од нових чланица само Кипар источније од Финске, најисточније чланице ЕУ 15, док су делови Шпаније јужније и од Кипра и од Малте.

Прво проширење закаснило је из два разлога. Прво, у Британији није било воље за приступање, а када је она дошла испречио се вето Француске, јер је улазак Британије практично повлачио и улазак Ирске због трговинских веза. С друге стране, Данска и Ирска имале су велики пољопривредни сектор и помоћ пољопривреди био је интересантан за обе јер су трошкове субвенција обе земље могле да пребаце на Брисел.

Прво проширење имало је формални утицај на ЕЗ, а по снази утицаја са њим може се поредити само пето проширење. Велика Британија залагала се за тржишња решења и кочила политике које су изискивале преношење

³⁶ Dinan, D., (2005), Ever close union, an Introduction to Eutopen integration (3. izdanje), London MacMilan, стр. 134.

³⁷ Малта је захтев за чланство у ЕУ из 1996. била замрзла до октобра 1998.

³⁸ Прокопијевић, М., Ибид, стр. 553.

националних овлашћења на Брисел. Исто тако, она је снажно отворила ЕЗ за сарадњу са афричким и азијским земљама у економском, а са САД у политичком и војном смислу.

За друго и треће проширење каже се да су медитеранска, јер су ЕЗ приступиле Грчка (1981) и Португал и Шпанија (1986). Како су све три биле сиромашне аграрне земље, одмах су постале велики корисници пољопривредног и других фондова, јер је ЕЗ имала снажан стабилизујући утицај на њих.

За четврто проширење каже се да је било 1995. једно од најелегантнијих, јер су се преговори одвијали са четири земље које су биле високоразвијене и чланице ЕФТА и потписнице посебног споразума Европске економске зоне (енгл. *European Economic Area*). Норвешка је после негативног исхода референдума о приступању одустала, а Аустрија, Финска и Шведска су 1995. постале чланице, чиме је скандинавско проширење делом окрњено, а Унија је постала већа по површини за 33%, а по броју становника за 6,2%.

Проширење 10 + 2 земље делимично подсећа на претходна четири и са мало разлика. Сличност је што је огромна већина нових чланица сиромашнија од старих и што скоро све нове чланице имају непропорционално велики пољопривредни сектор. Суштински, ако се занемаре Кипар и Малта, ове земље су деценијама биле окренуте политичком Истоку, а не Западу, као што је то био случај са земљама из ранијих проширења (овде постоји изузетак - бивша НДР је у ЕЗ ушла уједињењем Немачке)

За тзв. „Источно проширење“ каже се да долази као компензација за недостатак воље за улазак у Унију неких европских држава које задовољавају услове за чланство (Исланд, Лихтенштајн, Норвешка, Швајцарска), а пето је требало да буде нека врста друштвеног инжењеринга. Но, супротно очекиваном, ово проширење је имало и неке непланиране последице, јер је покренуло неке а блокирало извесне институционалне и структурне промене у ЕУ, за које се за сада не може рећи како ће се и када завршити.

Треба најзад рећи да спектакуларних проширења попут историјског тешко да ће бити, а тренутно су најближи чланству Хрватска (примљена 2015), Македонија и Турска, које су тренутно кандидати. Остало је још пет земаља западног Балкана (Албанија, БиХ, Црна Гора, Косово и Србија), које су потенцијални (енгл. *potential*) кандидати, те Белорусија, Молдавија и Украјина. Будућа проширења пре би могла да буду развучена на период од двадесет пет година, а можда и дуже, него временски блиска и концентрисана.³⁹

„Моторну снагу за проширење ЕУ у правцу истока представља продуктивност великих западно-европских компанија које траже простор за улагање свог капитала и остваривање профита. Није у питању пружање помоћи за развој или добротворни гест, нити сродност заједнице хришћанских вредности и елементи који наводе Брисел на проширење граница ЕУ, већ је разлог криза услед вишка производње у западно-европским центрима. Тамо где више нема довољно тржишта на располагању прети криза оплођавања капитала и система заснованог на привредном расту.“⁴⁰

Hans Hofbauer истиче како се прикључивањем источно-европских земаља западним центрима, отвара широко поље за инвестиције чију безбедност и

³⁹ Прокопијевић, М., Ибид, стр. 555.

⁴⁰ Hofbauer, Hans., (2004), „Проширење Европске уније на исток“, Издање: Филип Вишњић, Београд.

сигурност обезбеђује Брисел. Са економског аспекта ЕУ, на почетку 21. века, по свом расту и развоју и регионалној партиципацији у структури нових технологија постала је водећа сила у свету. Сва гео-стратешка предвиђања наводе да ће по дOMETИМА развоја ЕУ избити у први план и да ће претећи САД, али да ће њен главни конкурент бити Кина.⁴¹

Амерички футуролог *Pol Kenedi*, у својој студији „Јапански план за свет после 2000. године“ наводи да се води жестока борба и да постоји велика конкуренција за технолошко и економско лидерство, где поред Јапана и САД, истакнуто месту заузима и ЕУ (Немачка, Велика Британија, Француска).⁴² Према сценарију З. Бжежинског, у 21. веку једини глобални играч у свету биће САД.⁴³

4.2. Западни Балкан и ЕУ

Након проширења Уније 2004/2007. Европа није више иста. У односу на ранија времена када је Унија била са мањим бројем европских држава, сада их је више. ЕУ је данас свеевропски клуб и у њој недостају само: чланице ЕФТА (Исланд, Лихтенштајн, Норвешка и Швајцарска); земље западног Балкана (Албанија, БиХ, Црна Гора, КиМ, Македонија и Србија); неке земље источне Европе дуж руске границе (Белорусија, Молдавија и Украјина) и Турска. Унији до комплетирања Европе, као континента, недостаје још четрнаест земаља, а учлањење у Унију постала је нека врста овере да је нека земља у стању да испуни солидније стандарде демократије, владавине права и тржишне привреде. Свему томе допринеле су глобалне промене које су се одиграле последњих деценија у Европи и решења се траже у облицима тржишне демократије и у оквирима владавине права, па стално ширење Уније само потврђује да је овај вредносни тип режима опредељење скоро свих европских држава.⁴⁴

После проширења 2004/2007., Унија је без ентузијазма за даље ширење какав је некада постојао. Чак би се могло рећи да постоји изванредан замор проширења, што се оправдава последицама недавног проширења, те после одбијања Нацрта устава у Француској и Холандији и неуспеха Самита у Бриселу 16-17. јуна 2005. Сви ти догађаји унели су сумње у могућност Уније да настави процес даљег ширења. Но, и поред свих проблема у Унији се стално понавља да њена званична политика остаје спремност да прими све нове чланице из Европе које испуне потребне услове.

Данас Унија тежи да интегрише и последња острва нечланица. Пре свега се мисли на земље које спорије пролазе транзиционе реформе, а које су остале изван Уније и теже да постану чланице европске заједнице народа. Новонастале околности у Унији улазак земаља западног Балкана чине тежим и споријим и данас је све мање расположења за проширење, а услови за пријем све су обимнији и захтевнији.

Данас се земље југоисточне Европе и Балкана, када је реч о њиховом односу према Унији, могу поделити у три групе: чланови, кандидати и потенцијални кандидати. Тако је Грчка чланица од 1981, Словенија од 2004, а

⁴¹ Емануел, Тод., (2004), „Крај империја – Оглед о распаду америчког сустава“, (MASMEDIA, Загреб.

⁴² Кенеди, Пол., (1975), Јапански план за свет после 2000. године, Хрстоматија, Београд, стр. 579.

⁴³ Бжежински, З., (1999), „Велика шаховска табла“, ЦИД, Подгорица.

⁴⁴ Прокопијевић, М. Ибид, стр. 595. и 596.

Бугарска и Румунија од 2007, а Хрватска од 2015, Македонија и Турска тренутно кандидати за чланство, остале земље западног Балкана потенцијални су кандидати: Албанија, БиХ, Црна Гора, КиМ и Србија, али тренутно су далеко од чланства. Као разлози за то наводе се:⁴⁵

Прво, земље западног Балкана биле су директно или индиректно погођене ратним сукобима на подручју бивше Југославије и то је оставило значајне политичке, економске, друштвене, етничке и друге последице. И санкције УН имале су утицаја, не само на БиХ, Србију и Црну Гору, већ и на остале земље региона.

Друго, иако су УН, САД, ЕУ и друге организације и земље по окончању ратних дејстава и санкција покренуле програме обнове (земље региона добиле су више од 20 млрд € помоћи у периоду 1996-2004), они нису дали очекиване резултате. Одсуство приватне привреде, недовољна владавина права, енорман ниво корупције и неефикасност стране помоћи главни су фактори ограниченом успеху те акције.

Треће, у земљама западног Балкана посткомунистичке реформе су споре, плитке и неконзистентне, што успорава како опоравак ових земаља као тржишних демократија у оквирима владавине права, тако и приближавање Унији.

Парадокс је да су у ЕУ пре бивших југословенских република (сем Словеније и Хрватске) ушле друге источноевропске државе (раније знатно заостајале за бившом Југославијом), која је крајем седамдесетих и средином осамдесетих година сматрана првим вероватним кандидатом за чланство из овог дела Европе. Укључење Западног Балкана у ЕУ значајно је са становишта могуће пацификације конфликта и јачања процеса политичке стабилности у региону, због чега неки аутори, који се баве стратегијским истраживањима, сматрају да ће земље Западног Балкана дуго бити зона европске периферије са високим безбедносним ризиком.

4.3. Приближавање Србије ЕУ

Наша земља има стратешки циљ да у догледно време постане чланица ЕУ, но међутим, на том европском путу постоје многе тешкоће настале као резултат стицаја несрећних околности, чији смо сведоци последњих деценија двадесетог века, где треба додати унутрашње, економске, политичке и правне тешкоће које чине овај пут још тежим. Задатак Владе Србије и политичке елите Србије, поред осталог, је да народу објасни шта значи чланство у ЕУ, које бенефите доноси земљи и становништву, уз истовремено објашњење колико то изискује новца, напора и времена. Иначе, тзв. универзални услови за пријем у ЕУ су да је земља европска, демократска, да има тржишну привреду која функционише и да мора да прихвати и спроведе „*acquis communautaire*“, разумљиво уз добру вољу ЕУ.⁴⁶

Неки аутори наводе изјаву једног званичника ЕУ дату часопису *The Economist*: „Једном када земља поднесе молбу за приступање ЕУ, она постаје наш

⁴⁵ Ибид.

⁴⁶ Земље које су ушле у ЕУ 2004/2007. већ су током деведесетих година у оквиру припрема за чланство потписивале са Унијом тзв. Европске споразуме, а за државе западног Балкана нису предвиђени Европски споразуми већ Споразум о стабилизацији и придруживању, скраћено ССП (енгл. *Stabilization and association agreement*). Овај Програм (ССП), као оквир за приближавање Унији усвојила је Комисија јуна 1999. и Унија га је до средине 2008. потписала са свим земљама западног Балкана, осим са Косовом.

роб.“⁴⁷ Суштина дате изјаве може се посматрати и као захтев који зависи, практично, од воље Уније за пријем у чланство новог кандидата, које директно зависи од политичког фактора, услова пријема и тренутка када се он врши. Врло често наводи се, а сами смо били и сведоци тога, да је ЕУ у стварности била ригорозна према нама иако је наша земља урадила доста да се уклопи у токове и захтеве, односно диктате ЕУ.

Финансијску и другу помоћ ЕУ највећи део грађана нити види, нити осећа, а наши грађани с правом су сумњичави према превеликом уплитању међународног фактора. Тако су од 90-тих година прошлог века па до данашњих дана Срби у реалном и географском смислу увек били губитници: распад бивше СФРЈ, санкције УН, грађански сукоби у Хрватској, БиХ, бомбардовање од стране НАТО-а и најзад статус Косова, а поготово захтеви Хашког трибунала. Но ипак, морамо имати на уму да ЕУ има дискреционо право да бира кога, каквог, како и када ће примити у своје чланство. Иначе, земља кандидат за чланство мора бити прихваћена од стране свих чланица ЕУ без изузетака. Стварна полука власти у ЕУ је у рукама земаља чланица. У вези са тим, преговори о приступању ЕУ трају докле год земље чланице не буду задовољне стањем земље која тражи пријем у чланство, због чега се често помиње да је просечна дужина преговора око 6 година. Сам приступ ЕУ подразумева и улазак целе територије земље кандидата, при чему је био једино преседан са Кипром (у делу територије који је под окупацијом Турске не примењује се правни систем ЕУ), због чега и пријем Турске зависи и од исхода преговора око територије Кипра. За неке будуће преговоре Унија може заузети став да државне границе унутар не морају играти важну улогу код пријема земље кандидата, већ да морају бити потпуно отворене за слободно кретања робе, људи и капитала.

Приступање Србије ЕУ може бити оптерећено питањем Косова и Метохије и евентуалним захтевом да се одрекнемо дела своје суверене територије.

Важно питање у изучавању европске проблематике је и „*acquis communautaire*“, што је целокупно тело важећих закона, правних обичаја и праксе ЕУ, чији се обим процењује на око 80.000 страница. ЕУ свакодневно доноси нове прописе, па критичари такво понашање третирају као „факс демократију“, јер земље чланице свакодневно примају радне налоге које морају да спроводити. Највећи део ових закона дефинише проблематику функционисања јединственог тржишта ЕУ, али је веома важно постојање и неписане политичке културе и правила понашања у којој се даје већи значај политичкој части и моралу, па ако неки изабрани политичар на високој јавној функцији нешто згреши, било у току или пре него што је изабран на ту позицију, његова политичка каријера је завршена. Исто тако, нема никакве милости према онима који су примили мито, имали везе са трговином људи или дрогом. Треба, међутим, истаћи да је имплементација „*acquis communautaire*“ веома скупа и према подацима из 2004. године потребно је уложити средства у висини од 110 милијарди € само за заштиту животне средине у 10 земаља које су приступиле Унији.⁴⁸ Свакако, нису без значаја и области пољопривреде, трговине, техничких и других стандарда, статистике, заштите потрошача, а колико је детаљан овај пропис говори и чињеница по којој он прописује чак и дужину мердевина.⁴⁹ Но ипак, не може се

⁴⁷ The Economist, „Outgroving the Union“ a survey of EU, 25.09.2004. стр. 9.

⁴⁸ The European Voice, 2003. стр. 14.

⁴⁹ The Economist, „Outgroving the Union“ a survey of EU, 25.09.2004.

рећи да ЕУ не помаже земље које су приступиле ЕУ. Тако су оне у периоду од 2000. – 2006. године од ЕУ добиле 45 милијарде €, а кроз неколико мини програма пристигло је још неколико милијарди €.

Приступ резултатима огромног научно-истраживачког рада у који ништа није уложено од стране земаља које приступају ЕУ, као и стандардизација производа, која подразумева да се трговина спроводи једино по стандардима које прописује ЕУ је добра страна ових прописа. Иначе, годишњи буџет ЕУ износи око 100 милијарди € и у њега уплаћују земље чланице средства по врло компликованој формули, у складу са привредном снагом сваке од њих. Колосални део буџета троши се на: пољопривреду (50%), регионални и социјални развој (30%), администрацију (5%) и остало 15%, а исти се одређује на основу плана (финансијска перспектива ЕУ за раздобље од по 7 година). Иначе, чињеница је да ЕУ није јединствена земља и да унутар ње постоји више слојева, односно:

- 12 земаља је прихватило €, а постоје и оне које нису;
- земље које су у Шенгенској зони и оне ван ње;
- земље које имају пуно право запошљавања широм ЕУ и оне које то немају;
- земље које имају пун приступ пољопривредном фонду и
- 15 старих чланица и оне које имају приступ од 2013/15. године.

Овако посматране групе земаља у ЕУ представљају формалне слојеве, за разлику од којих постоје и неформални слојеви унутар Уније., где се налази француско-немачко језгро ЕУ заједно са земљама Бенелукса и оне су за озбиљно продубљивање постојећих интеграција ЕУ. С друге стране, постоје и земље попут Велике Британије, земаља Скандинавије и ново примљених земаља (Пољска), које нису за продубљивање интеграција, иако се стално залажу за проширење, чиме се жели ослабити супротна страна.⁵⁰

На основу анализе постојећег уређења ЕУ долазимо до закључака да она има хибридни структуру и да функционише тако што Европска комисија подноси предлоге Савету министара који одлучује, а ако је потребно мења поднети предлог заједно са Европским парламентом, тако да се претходно донета одлука враћа комисији на извршење. Савет Европе сачињен је од председника држава или Влада свих чланица ЕУ, који доноси главне политичке одлуке и смернице ЕУ, а Европска комисија је, како је речено, јединствени орган који предлаже, извршава и истражује (судија и извршилац).

Један део земаља чланица ЕУ могао би да буде делом разочаран. Чињеница је да сви грађани новопримљених земаља немају право на рад у земљама старе Европе (16 чланица), јер се Немачка, Аустрија и Француска боје претеране имиграције.⁵¹ Кад је, међутим, реч о сезонским пословима они су дозвољени као и раније: једино уколико постоји тражња.

Проширење на Исток поједини аутори сматрају грешком, јер су нове земље донеле са собом систем који је заснован на ултра-либералној економској политици, ниским порезима, ниским зарадама и слабој заштити на раду. Неки, пак, сматрају да је баш то, конкуренција уз помоћ нижих пореза и социјални дампинг, оно што треба да убризга нови елан у привреду ЕУ. Источно проширење

⁵⁰ Јовановић, М., Ибид. стр. 749.

⁵¹ Sinn, H., (2004), EU enlargement, migration and the new constitution, CESifo Working Paper No 1367, стр.17.

ЕУ 2004. године створило је одређену врсту видног замора⁵² и незадовољства, поготово у Француској, чиме се шаљу отворени сигнали и балканским земљама које су још увек у фази преговора о чланству. После проширења Уније 2004./2007. није било спектакуларних помака у том правцу. Она тренутно има три кандидата (Ц. Гора, Србија, Македонија и Турска)

Замор проширења би требало да значи тешкоће да се апсорбују раније примљене чланице, пад апетита за новим чланицама и тешкоће Уније да спроведе неопходне институционалне промене и промене настале у функционисању евра. Мало је вероватно да би замор проширења могао потицати од преосталих неколико држава западног Балкана, јер би оне по многим показатељима у Унији биле занемарљиве (економска моћ, број становника и сл.), што није био случај са уласком 12 земаља 2004./2007. Посматрано рационално, на замор од проширења утиче њено проширење из претходног периода и несугласице међу старим чланицама о неким важним питањима Уније, која потичу још из деведесетих, што свакако није утешно за земље западног Балкана.

Земљама централне и источне Европе, процена је, потребна је бар једна генерација (око 30-так година), да би достигле просечни ниво дохотка по становнику старих 15 земаља ЕУ.⁵³ Пресудно и оно што занима ЕУ у случају наше земље је, пре свега, политичка стабилност и саобраћај.⁵⁴

Сматра се да би све земље у окружењу могу да се нађу као потенцијални чланови ЕУ и да, кад се то догоди, наша земља могла постати „црна рупа“ на мапи Европе, због чега ЕУ занима да у своје чланство укључи и Србију.

Економска моћ наше земље мери се економском снагом неког већег града „старе“ Европске уније и то што Србија може да понуди Европи првенствено је саобраћај и све повезано са том сфером, као и разне услуге. Наша земља би уласком у ЕУ добила велико и богато тржиште за своје производе и услуге, али би морала да отвори своје тржиште за робу и услуге из осталих земаља ЕУ, што би довело до снижења цена индустријске робе и веома повољних ефеката на потрошаче. Произвођачи у Србији били би, истовремено, натерани да се боре за своје потрошаче кроз повећавање ефикасности пословања и квалитета производа, што би свакако био добар ефекат на дужи рок.

Наша земља мора да побољша ефикасност државне управе и судства, чиме би се повећала ефикасност ових органа и смањила корупција.

Наредна проширења, после Бугарске и Румуније (потом и Хрватске), за ЕУ не представљају никакав приоритет, јер проблем Уније је 10 земаља које су приступиле ЕУ 2004. године, као и проблеми у преговорима са Турском о могућем њеном приступању, које је наишло на велике препреке у виду отпора Француске, Аустрије, Кипра и Немачке. Исто то покушава да уради и Пољска, али у области банкарства, што свакако штети јединственом тржишту и доводи у питање интегративне процесе који су трајали скоро више од пола века.

Питање које се овде поставља је, после анализе односа у ЕУ, да ли вреди улазити у организацију која, изгледа пуца по свим шавовима?⁵⁵

⁵² Тако се је и у годинама знатно пре 2004. у Бриселу говорило о замору од проширења. Дакле, још пре уласка Бугарске и Румуније у Унију расположење за проширење је нестало.

⁵³ Fisher, S., R.Sahay, C. Vegh., (1998), How far is eastern Europ from Brussels?, IMF Working Paper WP/98/53, стр. 28.

⁵⁴ Јовановић, М., Ибид, стр.758.

⁵⁵ Ибид, стр. 760.

Требало би напоменути да је ЕУ у кризи која је обухватила неколико сфера и то:

- економску, због неприлагођавања економског система,
- финансијску, због проблема презадужености, око доношења буџета и
- миграциону, због околности постојања великих притисака на земље старе Европе од стране радне снаге нових чланица Уније.

Србија као веома мала земља треба да прилагоди своје интересе интересима ЕУ, али је стварност таква да пријем у чланство веома мало зависи од ње. Као што смо напоменули, то је политичка воља чланица Уније, као што је било и у случају Словачке.

Учлањење у ЕУ треба да се посматрати дугорочно, а свакако значај тога треба посматрати кроз стабилност и даљу демократизацију, те кроз прихватање трајних вредности које она нуди. Иначе, прилика коју је бивша СФРЈ имала још 1988. године и понуда о преговорима за придруживање давна су прошлост и нешто што је вредно жаљења. Тада је Европа била заједничко тржиште и да су се тада остварили преговори до сада би били чланови ЕУ и не би се сећали ратова, инфлације и свих мука кроз које смо прошли деведесетих. Још тада, у часопису „Економска политика“ цењени аутор из области европских интеграција, спомињани господин Мирослав Јовановић, први је нагласио значај прикључивања земље Европској економској заједници. Његов став у то време наишао је на оштру осуду једнопартијске власти, чији се чланови данас оштро залажу за приступање Унији као чланови многобројних невладиних организација. Међутим, промене које су касније уследиле избрисале су једну земљу (СФРЈ), опустошиле и осиромашиле народ, уништиле стандард, узбуркале међунационалну и верску нетрпељивост и разградиле све вредности које смо имали да понудимо ЕУ. Исто тако, приступање ЕУ данас је отежано јер су и стандарди подигнути на виши ниво, тако да након пријема Румуније и Бугарске (па и Хрватске), она нема превише интереса за пријем нових чланова у своје редове. Сви су изгледи да ЕУ сада жели да се посвети дубокој финансијској и политичкој кризи у својим редовима.

И поред тога што нигде не пише да ЕУ мора да постоји и што је играла важну улогу у прошлости, то не значи ништа за будућност. Она се развијала и одржала само зато што је омогућавала узајамно профитабилну сарадњу и ако би профити те сарадње нестали, нестало би и рационални разлог да поједине земље буду њене чланице, па се истиче како је судбина ЕУ у рукама земаља чланица и њихових грађана.

Интегративни процеси и у ЕУ могу да напредују онолико колико су народи спремни за то, о чему се они изјашњавају на изборима, уколико им се, наравно, пружи прилика. Тако велико и интегрисано тржиште не може само по себи да гарантује међународној економској интеграцији жељене ефекте, јер је потребно изборити се за њих.

Сам напредак и бољитак у оквиру ЕУ не зависи директно од њене величине и природних ресурса, већ од људског фактора, политичког и законодавног оквира. То је и разлог што се у Европи придаје веома велики значај образовању радне снаге, јер се сматра да ће људски капитал решити све проблеме.

Процес прикључивања Србије ЕУ, кроз приказивање постојећег стања финансијског извештавања и државне ревизије, значи пружање могућности

избора најбољих модела из ових области (који су на снази) у ЕУ, а који ће неминовно допринети бржем савладавању пута ка Европи и бољој будућности Србије.

III
ФИНАНСИЈСКИ
ИЗВЕШТАЈИ У
КОНЦЕПТУ
ФУНКЦИОНИСАЊА
ПРЕДУЗЕЋА И
ПРИВРЕДЕ

1. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ И МЕНАЏМЕНТ ПРЕДУЗЕЋА

Менаџмент предузећа, банака и других финансијских институција пословно комуницира са окружењем преко финансијских извештаја, јер они садрже бројне информације које представљају важан сегмент на основу којег бројни корисници доносе пословне одлуке. Све пословне одлуке које они доносе великим делом се односе на алокацију ограничених финансијских ресурса, и то им даје посебан значај. Одлуке се не односе само на благостање доносилаца одлука, инвеститора и поверилаца, већ и самог предузећа, због чега менаџмент предузећа има неоспоран интерес, да у мери у којој то допушта нормативна основа финансијског извештавања, финансијске извештаје прилагоди сопственим пословним циљевима. Свакако је то и основни разлог зашто се у надлежности менаџмента налази дефинисање стратегије финансијског извештавања, али и одговорност за тачност информација презентованих у финансијским извештајима.

Раст и развој финансијских тржишта последњих деценија прошлог века, који се огледа како у ширини простора који обухватају, од националних преко регионалних до светског финансијског тржишта, тако и у креирању највећег броја нових финансијских инструмената, истакао је у први план потребу за хармонизацијом финансијског извештавања. Данас су Међународни рачуноводствени стандарди/Међународни стандарди финансијског извештавања (МРС/МСФИ) најзначајнији инструмент који се користи у остваривању овог циља. Уважавање ове нове нормативне основе за израду финансијских извештаја, нарочито у земљама у транзицији, мотивисано је жељом да се унапреди постојећа рачуноводствена пракса и финансијски извештаји учине разумљивим и поузданим за све инвеститоре. Тако су и наша рачуноводствена професија и надлежни државни органи прихватањем МРС/МСФИ, као основе финансијског извештавања у Србији, преузели обавезу чије испуњавање није ни лако ни брзо. Показало се, наиме, да је доношење одлуке о обавезној примени МРС/МСФИ био први, али и најлакши корак, а велики број дилема и неспоразума који су се јавили и на које још увек нема јасних одговора показао је да нису постојале претпоставке за успешну реализацију овакве одлуке. Највећи број корака који је требало да претходе доношењу те одлуке су чињени тек након тог обављеног посла. Пример за то је успешно превођење Међународних рачуноводствених стандарда, и неке од дилема су већ разрешене, многа неразумевања отклоњена, али још увек остаје потреба налажења одговора на бројна питања.

1.1. Рачуноводствене политике и финансијско извештавање

Знатно пре увођења у рачуноводствену праксу Међународних рачуноводствених стандарда, нормативну основу за састављање финансијских извештаја чинили су законски прописи: код нас Закон о рачуноводству и ревизији,⁵⁶ у земљама Европске уније национални прописи који су морали бити усаглашени са захтевима садржаним у одредбама Четврте и Седме директиве. Законом и у Директивама⁵⁷ била су наведена начела признавања и процењивања која су морала бити уважавана при састављању финансијских извештаја. Сем тога и Закон и Директиве су садржале одредбе којима је прописан начин примене утврђених начела за билансирање појединачних позиција у финансијским извештајима, прецизније у билансу стања и билансу успеха. Чињеница да су се у многим од одредаба налазила права избора у вези са билансирањем и процењивањем, као и врло скромни захтеви за објављивање у анексу права избора коришћених при састављању финансијских извештаја, отварао је значајну могућност свесног уобличавања финансијског и приносног положаја предузећа у складу са његовим пословним циљевима.

Такав начин свесног уобличавања годишњег обрачуна, с намером да се код корисника изазове одређени утисак, односно да им се наметне одређена слика имовинског, финансијског и приносног положаја предузећа у рачуноводственој литератури и пракси је познат као билансна политика.⁵⁸ Израз билансна политика је у описаним условима на прави начин одражавао суштину активности предузиманих од стране састављача финансијских извештаја ради реализације задатих билансно пословних циљева.

Највећи број промена које су у финансијском извештавању настале у последње две деценије су, по уверењу многих аутора, наметнуле потребу за преиспитивањем адекватности термина билансна политика.⁵⁹

Све промене у састављању и презентацији финансијских извештаја, посебно у финансијским извештајима опште намене, настале су као одговор на измењене захтеве за информацијама корисника финансијских извештаја, пре свега инвеститора, чији интереси са развојем финансијских тржишта избијају у први план.

За повећање степена заштите интереса инвеститора, стварањем услова за фер конкуренцију на финансијским тржиштима, Међународни комитет за рачуноводствене стандарде⁶⁰ је морао, у односу на дотадашње нормативно регулисање финансијског извештавања и на њему засновану рачуноводствену праксу, да уведе радикалне новине, које се огледају у:⁶¹

- повећању, или боље речено комплетирању, сета финансијских извештаја који чине годишњи обрачун,
- сталном повећању броја рачуноводствених стандарда и
- смањењу права избора при признавању и процењивању.

⁵⁶ Надаље у дисертацији Закон.

⁵⁷ Обратити пажњу на одељак 4 и 6, а посебно 7 - Четврте директиве.

⁵⁸ Видети у: Gabler Wirtschafts Lexikon 12. Auflage, Gabler Verlag, Wiesbaden., 1988., p. 858.

⁵⁹ Шкарић-Јовановић, др Ката., (2006), „Финансијско извештавање као инструмент пословне политике предузећа“, реферат са XXXVII симпозијума СРРС, Златибор, стр. 141.

⁶⁰ Данас је то Одбор за Међународне стандарде финансијског извештавања.

⁶¹ Шкарић-Јовановић, др Ката., Ибид.

Првенствени циљеви ових новина, за доношење одлука, су пружање свих релевантних информација и повећање степена хармонизације финансијског извештавања и поузданости финансијских извештаја.

Годишњи обрачун, који је сагласно члану 2 Четврте директиве Европске уније раније садржао: биланс стања, рачун добитка и губитка (биланс успеха) и анекс, усвајањем Међународног рачуноводственог стандарда 1 - Презентација финансијских извештаја, конципиран је тако да обавезно поред два основна финансијска извештаја (биланс стања и биланс успеха) садржи и: извештај о новчаним токовима, извештај о променама на сопственом капиталу и напомене уз финансијске извештаје. Циљ овако значајног проширења годишњег обрачуна је повећање броја информација корисницима, који је реализован не само увођењем два нова извештаја, већ и заменом анекса напоменама уз финансијске извештаје и објављивањем рачуноводствених политика.

Степен хармонизације постиже се сталним повећањем броја Међународних рачуноводствених стандарда,⁶² односно Међународних стандарда финансијског извештавања, ревидирањем и заменом раније донетих стандарда⁶³ новим Међународним стандардима финансијског извештавања. Чин ревидирања раније донетих Међународних рачуноводствених стандарда, односно њихова замена новим Међународним стандардима финансијског извештавања израз је потребе да се побољшају у њима садржана решења и да се смањи број права избора. На овај начин повећава се степен хармонизације и поузданост информација које пружају са овим стандардима састављени финансијски извештаји.

Видљиво је да се састављање финансијских извештаја, у складу са овако промењеном нормативном основом, у великој мери разликује од првобитне праксе.

Основ ових разлика видимо као:

Прво, састављачи финансијских извештаја данас, да би реализовали од стране управе дефинисану стратегију финансијског извештавања, својим одлукама утичу не само на форму и садржину биланса стања и биланса успеха, већ и на остале делове годишњег обрачуна. Нпр., састављачи финансијских извештаја морају одлучити о томе коју методу ће користити при састављању извештаја о новчаним токовима, коју форму изабрати за извештај о променама на сопственом капиталу, како формулисати рачуноводствену политику која се сагласно МРС 1 мора објавити и да ли и у којој мери пружити више информација у напоменама од Стандардима захтеваног минимума.

Друго, политика објављивања финансијских извештаја постала је изузетно значајна, јер значај објављивања није повећан само услед повећања броја информација које се у складу са Међународним рачуноводственим стандардима, већ и због тога што је битно промењен приступ менаџмента објављивању финансијских извештаја.

Основни циљ политике финансијског извештавања је да користећи у меродавним законским прописима и МРС/МСФИ дата права избора путем финансијских извештаја и извештаја о пословању, екстерним корисницима презентује слику финансијског, имовинског и приносног положаја предузећа о његовој способности да генерише токове готовине, сагласно пословним циљевима

⁶² До 2003. године је донет 41 Међународни рачуноводствени стандард. Од 2005. године примењује се и 13 Међународних стандарда финансијског извештавања.

⁶³ У 2003. години је ревидирано укупно 13 Међународних рачуноводствених стандарда.

предузећа.⁶⁴

Саму садржину политике финансијског извештавања чине активности срачунате на реализацију циљева менаџмента у подручју финансирања (у погледу расподеле добити, стварања резерви, одлагања пореског оптерећења на будуће обрачунске периоде) и активности везане за објављивање информација у финансијским извештајима.⁶⁵

Свакако, рачуноводствене политике нису уведене у рачуноводствену праксу тек доношењем и прихватањем обавеза примене Међународних рачуноводствених стандарда. „Када је реч о нашој пракси, уведена је први пут обавеза потпуног формулисања и објављивања примењених рачуноводствених политика. Захтев ове врсте последица је процене да је за кориснике финансијских извештаја "... веома важно да буду обавештени о основи или основама, које су коришћене за вредновање у финансијским извештајима, јер основа на којој су састављени финансијски извештаји значајно утиче на њихову анализу"⁶⁶

Принципи, основе, конвенције, правила и праксе које предузеће примењује при састављању и презентацији финансијских извештаја садржај су рачуноводствене политике, чију основу за формулисање чине Стандарди или Интерпретације и евентуално Упутства за имплементацију која је за дати Стандард или Имплементацију издао IASB. Јасно и недвосмислено је ово истакнуто и у MPC 8 - Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке, у којем се наводи да промена рачуноводствене политике може уследити само ако:

- је промена прописана Стандардом или Тумачењем или
- ако промена доводи до тога да финансијски извештаји пружају поуздане и релевантније информације о ефектима трансакција, других догађаја или околности на финансијски положај правног лица, његову успешност или новчане токове.⁶⁷

Утврђене и објављене рачуноводствене политике представљају основу, али и ограничење за реализацију циљева политике финансијског извештавања.

Често се догађа да се применом одабраних рачуноводствених политика не могу реализовати задати циљеви политике финансијског извештавања, јер постојећи финансијски положај, рентабилитет и новчани токови од жељеног одступају у мери да применом одабраних рачуноводствених политика те слике није могуће приближити, када менаџменту предузећа рачуновође могу предложити да, у циљу промене финансијског и приносног положаја у жељеном правцу, приступе предузимању одређених пословних трансакција.

Рачуноводствене политике представљају основу политике финансијског извештавања и њиховом применом обезбеђује се упоредивост финансијских извештаја у низу сукцесивних временских периода. Иначе, о важности упоредивости финансијских извештаја говори и околност да је она у Концептуалном оквиру наведена као једна од укупно четири квалитативне одлике

⁶⁴ Шкарић-Јовановић, др Ката., Ибид.

⁶⁵ Kuting/Weber., (2001), Die Bilanzanalyse, Lehrbuch zur Beurteilung vorn Einzel-und Konzernabschlussen, G, enveiterte und aktualisierte Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

⁶⁶ Видети у: MPC 1 - Презентација финансијских извештаја, параграф 109, Међународни стандарди финансијског извештавања 2004, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, стр. 205.

⁶⁷ Види Параграф 18. MPC 8 - Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке.

које морају садржати финансијски извештаји.

Потреба за формулисање и објављивање рачуноводствених политика за све трансакције које корисницима треба да помогну да схвате на које начине се оне одражавају на приносни и финансијски положај, нема сумње доводи до сужавања простора за вођење политике финансијског извештавања. Све препознатљиве мере, узете у обзир аналитичари финансијских извештаја и у оквиру њихове обраде података, тако да неће допринети остварењу циљева постављених при предузимању одређених мера.⁶⁸

1.2. Финансијско извештавање и реаговање финансијског тржишта

За одговор на питање у којој мери политика финансијског извештавања може допринети успешном наступању предузећа на финансијским тржиштима, треба поћи од информација које су инвеститорима заиста потребне за доношење одлука и потом да ли и у којој мери су информације које се презентују у финансијским извештајима релевантне за одлучивање. Овим питањима важност даје чињеница да није могуће дефинисати циљеве политике финансијског извештавања у подручју прибављања капитала, ако се не познају информационе потребе инвеститора.

Потпуна сигурност улагања и остварени принос на улагање као примарни интереси инвеститора, при томе, могу бити добра основа за идентификовање њихових информационих потреба. Они имају неоспорну потребу за проценом сигурности већ извршених и намераваних улагања, а сигурна су само улагања у здрава предузећа. Иначе, процена сигурности претпоставља препознавање раних симптома кризе предузећа и способност инвеститора да изврши подвајање предузећа на она која су здрава и стога представљају могуће и пожељне циљеве за улагаче, од предузећа која улазе у кризу и где је сигурност већ уложеног капитала доведена у питање.

Познато је да се криза предузећа у свом почетном стадијуму испољава кроз погоршање ликвидности и пад прихода, што је знак и пада рентабилитета. Оне се могу наћи у објављеним финансијским извештајима, а аналитичари су, већ на основу невеликог броја правилно одабраних показатеља са високим степеном вероватноће,⁶⁹ прогнозирају развој кризе и могући банкрот предузећа. Углавном се мисли на показатеље о, како следи:⁷⁰

- рентабилитету;
- структури капитала и
- ликвидности.

Наредни важан интерес инвеститора је да предузећа означена као здрава таква и остану и стога имају потребу за сталним надзором над развојем предузећа у која су уложили капитал. За најобухватнији израз развоја предузећа узима се

⁶⁸ Опширније у раду: Kuting/Weber., (2001), Die Bilanzanalyse, Lehrbuch zur Beurteilung vorn Einzel- und Konzernabschlussen, G., enveiterte und aktualisierte Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, p. 397.

⁶⁹ Видети: Coenberg, A., (2003), Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze-HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS, 19., vollig uberarbeitete und enveiterte Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, p. 1200.

⁷⁰ Шкарић-Јовановић, др Ката., Ибид.

кретање акцијске рендите.⁷¹ Прогноза акцијске рендите није могућа без располагања информацијама о висини резултата који се исказује у финансијским извештајима. Нека искуства земаља са развијеним тржиштима капитала показала су да објављивање информација о висини добитка у тренутку објављивања утиче на промену курса акција само у 10-15% случајева.⁷² За овакво понашање инвеститора објашњење је у чињеници да се инвеститори о висини очекиване добити информишу током године из других извора.

Из угла предузећа које иступа на финансијским тржиштима и које са инвеститорима комуницира путем финансијских извештаја, веома је привлачно да се искористе финансијски извештаји за пласирање информација које ће на сасвим одређени, тј. жељени начин утицати на одлуке које ће инвеститори донети.

Инвеститори своје одлуке не доносе на основу промена добити изазваних применом мера политике финансијског извештавања, заснованог на примени одређених рачуноводствених политика. На њихове одлуке могу утицати само промене добити које су последица економских догађаја.

Осим висине исказане добити, на одлуке инвеститора утиче и висина нето новчаног тока, пре свега из оперативне активности. Наиме, инвеститори не дају предност ниједној од наведених величина, већ оцењују да објављивање података о висини добити и нето готовинском току заједно повећавају информативну вредност финансијских извештаја предузећа.

Предузеће увек мора да води рачуна о могућим начинима на који ће се инвеститори односити према предузећима која усвоје приступ отворености, односно дискреције. Тако, ако усвоји приступ отворености, чија ће последица бити висок ниво информисаности инвеститора, они ће бити у стању да изврше много поузданије процене и које неће битно одступати од могућих остварења, услед чега ће након сваког објављивања финансијских извештаја уследити мање корекције акцијске рендите, уз краћи период усаглашавања. Супротно реченом, избор приступа дискреције доводи инвеститоре у положај да прогнозе о кретању акцијске рендите доносе на основу оскудних информација, када су оне недовољно поуздане, па је несклад који се може јавити између објављених и остварених акцијских рендита значајнији, што захтева дуже време за њихово прилагођавање.

Периодично извештавање нема само информативну функцију, већ и једнако важну улогу основе за прогнозирање будућих резултата, због чега их треба схватити као важан камен унутар мозаика укупног објављивања предузећа које се представља као објављивање полагања рачуна.⁷³

2. ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ И ПОСЛОВНО КОМУНИЦИРАЊЕ

Модерни услови пословања данас незамисливи су без квалитетне комуникације менаџмента и власника капитала, а основ за такве комуникације је квалитетно финансијско извештавање. Тај задатак има рачуноводство предузећа које обезбеђује финансијско извештавање, за чији квалитет је заједно са менаџментом предузећа непосредно одговорна.

⁷¹ Акцијска рендита обрачунава се као однос последње исплаћене дивиденде и просечне берзанске цене у датој години. Видети у: Gabler Wirtschafts Lexikon, 12. Auflage, Wiesbaden, p. 131.

⁷² Coenenberg A., Ibid, p. 1202.

⁷³ Ibid, p. 1209.

У процесу планирања, припреме и презентовања финансијских извештаја, морају се поштовати сви релевантни рачуноводствени стандарди, начела и принципи, као и кодекс професионалне етике, који је обавезан за све професионалне рачуновође који се баве јавном праксом.

Предузећима, у вези са рачуноводственом политиком, њеним креирањем и применом, остаје довољно слободе да поједина уопштена рачуноводствена начела и принципе конкретизује како би на најбољи могући начин описало своје пословне промене у датом временском периоду. Оно, значи, може само да одлучи какву ће и колико интензивну рачуноводствену политику креирати и водити.

Сам чин презентовања рачуноводствене политике огледа се у избору основице за вредновање, као и у коришћењу одговарајућих специфичних рачуноводствених политика, неопходних за правилно и потпуно разумевање финансијских извештаја. Вођење рационалне рачуноводствене политике подразумева да се на конзистентан начин примењује како основа за вредновање, тако и појединачне рачуноводствене политике. Иако је основица за вредновање, коју најчешће користе предузећа при састављању финансијских извештаја, набавна вредност, ипак се она обично комбинује са осталим основицама вредновања.

Веома важно место у процесу финансијског извештавања, према савременом концепту финансијског извештавања, заузима рачуноводствена ревизија, од чијих ревизора се захтева не само већа одговорност за квалитет презентованих прошлих информација, већ и поузданије презентовање будућих информација. То због тога што је у савременој ревизорској пракси евидентно да „...традиционални приступ ревизији - односно атестирање података садржаних у финансијским извештајима - није више адекватан и примерен променама у окружењу.“⁷⁴ Он, наиме, не обезбеђује податке који антиципирају пословне догађаје и промене и као такав се не може користити као подлога за ефикасно одлучивање. Ревизија, да би одговорила савременим захтевима рачуноводственог извештавања мора да се прилагођава променама (глобализацији, концентрацији, стандардизацији и сл.) до којих долази у комуникацији с пословно-финансијским окружењем предузећа.

Основни циљ рачуноводствених информација је пружање података о разним корисницима, да би се на основу тих података могле доносити пословне одлуке. То је идеал којем би се у пословању и раду предузећа, на плану финансијског извештавања, требало тежити. Несагласност финансијске теорије и модерне рачуноводствене праксе даје повода за велико интересовање, али истовремено и велике разлике у мишљењу када се говори о рачуноводству.⁷⁵

За најважније квалитете рачуноводствених информација у комуникацији са спољним светом спомињу се: разумљивост, значај, поузданост и упоредивост

Како сва предузећа делују у датом економском окружењу, менаџерима су потребне безброј систематизованих, потпуних и правих информација. Њих најчешће посматрамо као:

- информације о окружењу у којем предузеће делује или ће деловати,
- информације о пословним партнерима.

⁷⁴ Тодоровић, др Зоран., (2006), „Финансијски извештаји као инструмент пословног комуницирања“ реферат са XXXVII симпозијума СРРС, Златибор, стр.156.

⁷⁵ Gray/Needles., (2002), Финансијско рачуноводство (превод) - општи приступ, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Лука, стр. 181. до 183.

- информације о сопственим способностима и пословним резултатима,
- информације о купцима и онима који то могу постати.

На основу набројаних информација, менаџери треба да креирају инструменте за доношење оптималних пословних одлука.

3. ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ И УПРАВЉАЊЕ ФИНАНСИЈАМА ПРЕДУЗЕЋА

Предузеће, као привредно-правни ентитет, у функцији остваривања утврђених циљева постоји ради обављања одређене економске активности на дужи рок. Пошто финансијска средства представљају услов за покретање било које економске активности, нужна су за одржавање и раст те активности. То је и разлог да предузеће, преко своје економске активности, посматра све као систем финансијских трансакција и кретања средстава у фокусу донетих управљачких одлука. Иначе, посматрано преко финансија, управљачке одлуке обухватају три глобална подручја система предузећа везана за:⁷⁶

- припрему и обезбеђење финансирања,
- снабдевање потребним финансијским средствима свих служби у предузећу којима су та средства потребна за обављање њихових активности у оквиру процеса репродукције и
- контролу целисходности расподеле расположивих средстава, те њихове употребе у пословању свих појединих служби.

Управљања финансијама предузећа претпоставља низ пословних одлука у сваком подручју његове економске активности. Иако се управљачке одлуке доносе у континуитету, немају све подједнако важан ранг. Тако, текуће и оперативне одлуке доносе се на дневној основи и мање-више рутински, а подређене су основном захтеву да очекивани приливи новца буду већи од одлива које та примања захтевају. Одлуке о дугорочној употреби средстава или извора (инвестиције, задуживања, увођење нових производа), доносе се повремено и стратешког су карактера. Те одлуке захтевају пажљиву процену потребе за тим средствима и реализацију конкретне одлуке. Резултати управљачких одлука сагледавају се из угла утицаја на кретање перформанси и вредности предузећа. Периодично се оцењују и вреднују кроз финансијске извештаје или посредством посебне економске анализе.

Финансијски извештаји, као продукт рачуноводственог система предузећа, резултат су сета економских одлука донетих у предузећу, од почетка његовог рада до дана њиховог састављања и основа су менаџменту за праћење:

- промена стања и резултата пословања предузећа (билансима стања и успеха) и
- токова финансијских средстава у току одвијања економских активности.

⁷⁶ Ранковић, др Јован., (1997), „Управљање финансијама предузећа, финансијска политика, организација, планирање, контрола и анализа,, (5. издање), Економски факултет, Београд, стр. 394.

Сврха обелодањивања финансијских извештаја посматра се кроз стварање основе за доношење рационалних економских одлука у домену прибављања и употребе средстава (управљање финансијама).

Рачуноводство је у суштини *ex post* оријентисано. На изглед је, по том основу, инкомпатибилно са управљањем финансијама предузећа, које је оријентисано на будућа догађања, тј. на последице садашњих одлука по будуће токове вредности у предузећу. Повезаност рачуноводства са управљањем финансијама предузећа је многострука и значајна, често значајнија него што се мисли, посебно када је реч о успешности предузећа.

$$\text{Пословни добитак после опорезивања} = \frac{\text{Пословни добитак}}{(1 - \text{стопа пореза на добитак})}$$

Посматрани међурезултат, у ствари, изражава величину профита предузећа искључивањем утицаја камате на његову висину. Финансијска теорија пословни добитак после опорезивања сматра бољим изразом ефективности пословне активности од нето добитка у свим ситуацијама када је неопходно поређење са другим предузећима.⁷⁷

Са аспекта управљања финансијама предузећа билансно исказани добитак није претерано релевантна величина, нарочито ако не значи и ефективно расположиву готовину. Како само расположива готовина може бити употребљена за инвестиције и финансирање, много је важније постојање вишка примања над издавањима новца, односно утврђивање резултата активности на готовинској основи (разлика између примања и издавања новца у одређеном периоду).

Рачуноводствена пракса уобичајава утврђивање тзв. пословног *cash flow-a* једноставним увећавањем нето добитка за износ амортизације. Но, међутим, у дужем року пословни *cash flow* се не може поистоветити са слободним новчаним током, с обзиром да је део те готовине неопходно уложити у замену амортизованих основних средстава. Слободан *cash flow* се, у том смислу, дефинише као износ готовине расположив за власнике предузећа, после неопходних улагања у фиксна и обртна средства ради одржавања текућег обима активности и подршке планираном расту тог обима. Изналажење висине слободног *cash flow-a* за одређени период⁷⁸ подразумева редуковање пословног *cash flow-a* за износ повећања нето улагања у пословна средства у том периоду (разлика пословних средстава на крају и на почетку обрачунског периода).

С обзиром да су сва неопходна пословна улагања одбијена од примања готовине приликом утврђивања слободног *cash flow-a*, то он у целини припада власницима предузећа и може бити употребљен за:

- непроизводну потрошњу (исплату дивиденди),
- отплату кредита,
- откуп сопствених акција и
- куповину непословне имовине или краткорочних хартија од вредности на тржишту.

⁷⁷ Birgham, Ehrhardt., (2002), Financial management, 10th ed., South-Western Thompson Learning, str. 45-46.

⁷⁸ Ибид, стр. 46 до 47.

Менаџмент предузећа, без обзира на вид потрошње слободне готовине, мора водити рачуна да збир употреба не сме прећи висину слободног *cash flow*-а, јер значај утврђивање слободног *cash flow*-а проистиче из чињенице да величина и поузданост очекиваног слободног *cash flow*-а представљају главне детерминанте вредности предузећа као циља управљања финансијама.

Финансијска литература и модерна привредна пракса прихватиле су да се профитабилност раста предузећа тестира кроз однос који се означава као стопа приноса на пословну имовину, односно:

$$\frac{\text{Пословни добитак после опорезивања}}{\text{Пословна имовина}}$$

Ако добијена стопа приноса превазилази просечну цену капитала предузећа, значи да остварени принос на пословну имовину покрива цену извора финансирања и да вишак приноса доприноси повећању вредности предузећа. Тада, у таквој ситуацији, негативан *cash flow* не треба да буде разлог за посебну забринутост.

4. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ И АКТИВНОСТИ ФИНАНСИЈСКОГ ТРЖИШТА

Финансијско извештавање развило се у комплексну активност за коју интерес показују бројне интересне групе. Има дугу историју и од релативно једноставних извештаја о стању и успеху, намењених мањем броју корисника, првенствено власницима и финансијерима, данас су неопходност модерног међународног бизниса. Надирање корпоративних предузећа (с краја XIX века) значајно је проширило важност рачуноводства, због чега се данас слободно може рећи да се савремена финансијско-рачуноводствена теорија и модерна пракса у највећој мери развила на искуствима таквих предузећа. Обележја оваквог организационог облика предузећа, која су донела бројне изазове по питању обима, врсте и квалитета финансијског извештавања, описују се и посматрају као:

- ограничена одговорност власника, која штити инвеститоре, ограничавајући њихове гаранције за преузете обавезе на висину уложеног капитала,
- сложена структура,
- велика дисперзија власништва,
- способност привлачења већих износа капитала и
- потенцијално висока ликвидност корпоративних хартија од вредности.

Ако имамо у виду веома уску повезаност, која постоји на релацији предузеће-инвеститори-тржиште капитала, поменути изазови постају још очигледнији. Данас корпоративна предузећа постају функционално врло способна прибављањем потребног капитала, емитовањем акција, обвезница, као и другим начинима задуживања на финансијском тржишту. Без развијеног тржишта капитала данас је незамисливо постојање и развоја корпоративних предузећа. На другој страни, инвеститори, акционари и кредитори, купујући корпоративне хартије од вредности купују права на будуће приносе са основним циљем увећања

приноса на дужи рок. Исто тако, ликвидност тржишта капитала директно је зависна од прометљивости корпоративних хартија од вредности, због чега нема ни развоја тржишта капитала без развоја корпоративног начина привређивања. Инвеститорима су, у процесима који се одвијају на финансијском тржишту, неопходне информације о томе да ли предузећа у која инвестирају одржавају уложени капитал и стварају додатну вредност. За њих су, такође, од виталне важности информације о перспективној зарађивачкој способности, финансијско-структурној позицији, новчаним токовима, леверици, краткорочним и дугорочним финансијским ризицима, а финансијски извештаји у том контексту добијају нарочито на значају.

Недвосмислени и јасни информациони интереси, нарочито инвеститора, али и бројних других интересних група, директно условљавају позицију финансијских информација у укупном информационом спектру, од значаја за функционисање корпоративног предузећа. Неразвијени тржишни односи и начини привређивања, недостатак примарног и секундарног тржишта капитала и неразвијени власнички односи условили су да се у земљама у транзицији помало заборави на важност квалитета финансијског извештавања. То је и разлог што акценат у дисертацији управо стављамо на:

- сагледавање значаја финансијског извештавања,
- препознавање информационих могућности ревидираних финансијских извештаја,
- процену квалитета добитка и финансијске структуре и
- неопходност узимања у обзир интернационалне димензије финансијског извештавања.

Неспособност процене значаја финансијског извештавања, лутања у стварању неопходне институционалне инфраструктуре, игнорисање светских искустава на овом подручју и пратећа дугорочно не кредибилна решења додатно намећу потребу за бављењем овим проблемима.

5. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ И ТРЖИШТЕ КОРПОРАТИВНЕ КОНТРОЛЕ

Основне производе процеса финансијског извештавања, који се реализују сходно потребама менаџера и власника предузећа, а у складу са законским прописима и стандардима финансијског извештавања представљају: биланс стања, биланс успеха, извештај о токовима готовине и извештај о променама на сопственом капиталу. Дакле, финансијски извештаји пружају обиље информација о финансијском положају, успешности и токовима готовине предузећа и њихова анализа служи као полазна основа у оцени успешности рада менаџера од стране власника предузећа, тј. као мониторинг средство менаџера у циљу ефикасног система корпоративног управљања. Менаџмент предузећа, припремањем и презентовањем финансијских извештаја, полаже рачун власницима предузећа о сопственој ефикасности у остваривању планираних и тржишно остварљивих пословних циљева. Зато, квалитетан систем финансијског извештавања представља предуслов ефективног интерног начина решавања пословног проблема. На другој страни, лоше пословне перформансе (неефикасан рад менаџера) одсликане у финансијским извештајима, воде паду цена акција

предузећа. Преузимање контроле над таквим предузећем од стране другог предузећа, које ће ефикасно уполити постојећа средства и активирати синергију у пословању води ефикасном начину решавања пословног проблема путем тржишта корпоративне контроле. Анализа финансијског извештавања, стога, чини незаобилазну фазу оцене оправданости контроле над корпоративним ресурсима као екстерним начинима решавања пословног проблема.

Савремено пословање и рад корпорација данас, поред процеса глобализације, повећане конкуренције у светским размерама, развоја технологије, концентрације финансијске моћи у рукама институционалних инвеститора, процеса економских реформи у земљама у развоју, карактерише и појачан интензитет трансакција на тржишту корпоративне контроле. У вези са тим, релевантност, објективност и транспарентност финансијског извештавања представљају предуслове ефикасности механизма тржишта корпоративне контроле. Оцени оправданости трансакција трансфера контроле претходи анализа основних и допунских финансијских извештаја и рација циљног предузећа. Иначе, разлике у рачуноводственим политикама појединих држава отежавају анализу финансијских извештаја, те оцене оправданости трансакција на међународном тржишту корпоративне контроле и стално се укажује на значај хармонизације међународне рачуноводствене регулативе и развој глобалног тржишта корпоративне контроле.

6. ВРСТЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА

Сврха и циљ финансијског извештавања је обезбеђивање информација за доношење пословних одлука од стране: менаџмента предузећа, власника, акционара и свих осталих директно или индиректно заинтересованих за успех предузећа. Реч је о интерним и екстерним корисницима рачуноводствених информација. Опште познато је да финансијски извештаји представљају производ финансијског извештавања и да одсликавају све перформансе предузећа у одређеном тренутку, те да се на основу њих утврђује финансијски, рентабилитетни и ликвидни положај предузећа.

Важност финансијских извештаја за менаџмент предузећа огледа се у доношењу бројних управљачких одлука везаних за прибављање капитала, инвестирање у поједине делове имовине и управљање перформансама. Ипак, финансијски извештаји важнији су за екстерне интересне групе, јер су једини извор финансијских информација о пословању и раду предузећа.

Презентација финансијских извештаја представља приказ пословања и рада предузећа у складу са професионалном и законском регулативом усклађене са захтевима независне ревизије и уз поштовање етичких норми. Пословне трансакције предузећа приказују се у основним финансијским извештајима, преко којих се сагледава успех менаџерских активности претходног периода кроз комплетно стање имовине и капитала.

Међународни рачуноводствени стандард 1 - Презентација финансијских извештаја, презентује информације о положају, учинцима и новчаним токовима предузећа основним финансијским извештајима, односно посредством: биланса стања, биланса успеха, извештаја о променама на капиталу, извештаја о токовима готовине и рачуноводствене политике и напомена са допунским објашњењима.

Финансијски извештаји производ су рачуноводственог праћења и

регистровања пословних промена, а користи их велики број заинтересованих. Форма финансијског извештавања није строго дефинисан, али је дефинисан минимум позиција које треба да садрже, као и основна правила приказивања позиција.

Рачуноводствена теорија стоји чврсто на позицијама динамичног схватања биланса, да рачун добитка и губитка одређује садржину биланса, који има функцију помоћног инструмента у процесу утврђивања резултата предузећа.⁷⁹

Финансијски извештаји морају да садрже следеће основне елементе:⁸⁰

- назив пословног субјекта или друге ознаке за идентификацију,
- назнаку о томе да ли се извештај односи на појединачно предузеће или групу предузећа, односно да ли је у питању консолидовани биланс,
- датум билансирања или период на који се односи рачуноводствени извештај,
- валута у којој се извештава и
- коришћену прецизност у презентацији бројева у рачуноводственим извештајима (најчешће се користе хиљаде или милиони јединице валуте у којој се извештава; што је прихватљиво све док се не изгуби потребан ниво прецизности).

Табела 1: Преглед информација из финансијских извештаја

ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈ	ДЕЛОКРУГ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАЈА	ФИНАНСИЈСКЕ ИНФОРМАЦИЈЕ ИЗ ИЗВЕШТАЈА	ЕКОНОМСКЕ КАТЕГОРИЈЕ
<i>Биланс стања</i>	Финансијско стање	имовинско стање, финансијско стање, ликвидност	имовина, обавезе, капитал
<i>Биланс успеха</i>	Ефикасност операција	укупни успех у: пословним операцијама, инвестиционим операцијама и финансијским операцијама	приходи, расходи, добитак/губитак
<i>Биланс новчаних токова</i>	Новчана кретања	одакле је новац дошао, за шта је новац употребљен	новчани приливи, новчани одливи
<i>Биланс промена на капиталу</i>	Кретање на власниковом рачуну	промене због власниковог узимања/додавања капитала, промене због успеха/неуспеха	прираст/губитак, износ новог капитала, повлачење капитала
<i>Напомене и додатна објашњења</i>	Политике и објашњења	политике, принципи, процене, усвојени обрачуни, објашњења појава	рачуноводствене политике, процене

Осим ових извештаја, МРС 1 подстиче предузећа да за потребе менаџмента састављају разне прегледе и додатне извештаје у којима се описују и објашњавају обележја рентабилности и финансијског положаја, те ризици који прате пословање и рад предузеће. У извештајима треба обелоданити главне факторе

⁷⁹ Ранковић, др Ј., (1992), „Теорија биланса“, Економски факултет, Београд, стр. 435.

⁸⁰ Стојановић, Р., (2001), „МРС 1 - Презентација финансијских извештаја“, Примена МРС - књига 2, Београд, стр. 37.

рентабилности предузећа, промене окружења, реакцију предузећа на промене, њихов утицај на политику и стратегију улагања, све ради одржања или побољшања рентабилности, укључив и политику дивиденди. Финансијски извештаји, исто тако, треба да садрже информације о изворима финансирања, политици повећања рентабилности и начину управљања ризицима, те информације о потенцијалима и ресурсима који нису садржани у основним финансијским извештајима.

Предузећа, поред наведених информација, могу да обелодањују информације и о заштити животне околине, ако су оне важне за предузеће и ако запослени себе сматрају корисницима тих информација. Такође, додатне информације могу се односити и на порез на додатну вредност, посебно ако су и када потребне за одлучивање.

7. ПРЕЗЕНТОВАЊЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА

О процесима глобализације и евро-интеграција, који веома утичу на промене окружења наше земље, говорили смо у претходном делу дисертације, истичући како они не заобилазе ни Србију. Промене које се очитују у доношењу стандарда и у области као што је рачуноводство представљају нашу реалност. Суштину и значај тих промена треба посматрати као подстицај за свеобухватан развој у свим доменима људских активности, чија појава захтева неопходно праћење и разумевање у данашњем савременом свету. Те промене у нас подразумевају другачији приступ у областима какво је рачуноводство, јер се оне посебно манифестују на привредни раст и развој. Тако су данас: тржиште капитала, глобална светска привреда и високо развијена информатичка технологија категорије захваљујући којима интеграција светског окружења и ефекти глобалног све више добијају на значају. Повезаност светских економија и степен њихових интеграција данас посматрамо кроз призму светске финансијске кризе, која је била захватила свет и изгледа да су ова кретања доказала колико се брзо (као и информација) криза може пренети на веома удаљена подручја и тржишта. Појава и настанак овако великих негативних економских померања у свету приписује се великом броју чинилаца који су уочени још с почетка овог века. Сматрамо да успешно решавање насталих економских проблема данас треба усмерити, пре свега, на научно сагледавање узрока, коришћењем најновијих светских достигнућа.

У условима постојања глобалне кризе оправдан је страх и бојазан власника капитала за своје пословање, посебно уколико послује на међународном тржишту. То због тога што су му у таквим условима неопходни компаративни подаци о пословању свих учесника, а највећи број тих, њему потребних, података обезбеђује се у финансијским извештајима корпорација. Сам квалитет и међусобна упоредивост финансијских извештаја учесника светског тржишта најзначајнији су инструмент за информисање власника капитала и потенцијалних инвеститора о пословању и раду компанија у светским размерама.

Све веће интересовање корисника финансијских извештаја за принципе и правила по којима се ти извештаји састављају условљено је глобализацијом светске привреде. Инструменти међусобне усклађености финансијског извештавања учесника на светском тржишту требало би, у тим условима, да омогуће објективност и истинитост презентованих финансијских информација о

пословању и раду корпорација. Разлоге томе треба тражити у економским консеквенцама финансијских информација које омогућавају:

- редистрибуцију економске моћи између инвеститора,
- смањују обим пословног ризика и
- врше алокацију друштвеног богатства и расположивих ресурса.

Обезбеђење адекватног фер обелодањивања и презентовања информација о пословању и раду компанија претпоставља и стварање добре регулативе стандарда. Приоритети менаџмента компаније у избору финансијских извештаја подразумевају да они у себи садрже разумљиве, релевантне, поуздане и упоредиве информације, које би као такве биле основа за оптимално одлучивање.

Опасност од губљења поверења у финансијско извештавање корпорација нагриза целокупан механизам на којем почивају финансијска тржишта уопште, због чега је огромна одговорност на рачуноводственој професији да обезбеди примену одговарајућих стандарда ради сигурности квалитета финансијских извештаја.

Поступак избора и успостављања правог модела финансијског извештавања подразумева безброј мера и активности надлежних у рачуноводственој пракси наших корпорација, јер то обезбеђује:

- добијање перспективних, очекиваних, прогнозираних, а не како је до сада био случај, историјских информација;
- побољшање садржаја и квалитета информација;
- унапређење садржаја и квалитета ревизије извештаја;
- реалност спровођења предложених измена и
- упоредивост трошкова са ефектима (*cost/benefit* анализа).

Поузданост функционисања модела финансијског извештавања врши се преко независне ревизије финансијских извештаја, која представља систематски процес у којем компетентна и независна особа прибавља и процењује доказе који се односе на тврдње за неки пословни догађај у вези формирања мишљења о нивоу његове усклађености са унапред утврђеним критеријумом. Тај критеријум данас у свету представљају Међународни рачуноводствени стандарди (МРС), који се примењују са тенденцијом хармонизације финансијског извештавања на глобалном нивоу.

У процесу ревизије финансијских извештаја корпорација, постоје две групе извештаја о извршеној ревизији, односно:

- стандардни извештај о ревизији – у коме је изражено позитивно мишљење независног ревизора и
- модификовани извештај о ревизији – у којима је изражено: мишљење са резервом, негативно мишљење и уздржано мишљење независног ревизора.

У рачуноводственим круговима, данас, често се поставља питање принципа и начина истинитог и објективног финансијског извештавања посредством:⁸¹

- ограничене слободе (униформност) или

⁸¹ Јакшић, др Дејан., (2003), „Стандардизација финансијског извештавања“, XXXVI Симпозијум, СРРС Златибор, стр. 28.

- дозвољавања слободе (флексибилност).

Највећи број аутора, међутим, сматра да увођење стриктних процедуралних правила, као и залагање за униформност представља бољи пут у обезбеђивању потребног квалитета финансијског извештавања корпорација.

Многи примери из модерне праксе показали су да је одсуство фиксних правила довело до неадекватног и необјективног финансијског извештавања. Иначе, прави аргументи за укидање слободе у финансијском извештавању корпорација издвајају се као:

- потреба за упоредивошћу података,
- жеља за постојање познатих и остваривих циљева - као инструмент заштите од неадекватног извештавања,
- општа потреба за уређеност и прецизност и
- потреба за контролом оних који не желе фер презентацију.⁸²

Аутори који заступају флексибилно извештавање мишљења су да је пословање толико разноврсно да ни један систем правила не може антиципирати могућности које се могу десити. Они се руководе аргументом потребе за постојањем адекватног система који ће пружати најбоље финансијско извештавање корпорација.

Хармонизација финансијског извештавања у Европи последњих деценија XX века одвијала се посредством Рачуноводствених директива Европске Економске Заједнице (ЕУ). На почетку новог миленијума она је добила нов замах, пре свега, захваљујући примени Међународних стандарда финансијског извештавања.⁸³

За поверење у рачуноводствене извештаје и њихову употребу у сврху доношења одлука о улагању капитала неопходно је њихово фер презентовање, као појам прихваћен из америчке рачуноводствене (тачније) и ревизорске праксе и тзв. „*Decusioon usefulness*“ – теорије.⁸⁴ Критеријуми за оцену корисности информација су, при томе, релевантност и поузданост, док је секундарни критеријум упоредивост укључујући конзистентност, као и неутралност.⁸⁵

И поред тога што FASB нити у једном документу експлицитно није формулисао појам „фер презентације“, исти се сматра генералном нормом америчког финансијског извештавања.⁸⁶ Његов значај за финансијско извештавање кодификован је од стране Америчког института овлашћених јавних рачуновођа (AICPA) као начело ревизије, због чега ревизор у Извештају о ревизији треба да назначи да ли приказани економски положај предузећа одговара начелу фер презентације.⁸⁷

Код првобитног уобличавања принципа финансијског извештавања у

⁸² Ибид.

⁸³ Видети: Стојилковић, др Милорад., „Хармонизација финансијског извештавања и процеси интеграције у Европи“, Економске теме, број 1-2/05.

⁸⁴ Haller, Axel., (1994), Die Grundlagen der externen Rechnungslegung in den VSA, Schaffer Poeschel Verlag, Stuttgart, стр. 147-150.

⁸⁵ О овоме: Крстић, др Јован., (2002), op. cit, стр. 20. до 22; Baetge, Jorg/Ross, Heinz-Peter (2000): Was bedeutet "fairpresentation", in: Ballwieser, Wolfgang: US-amerikanische Rechnungslegung, Schaffer Poeschel Verlag, Stuttgart, стр. 32. до 36.

⁸⁶ Baetge, Jorg/Ross, Heinz-Peter., (2000), op. cit, стр. 34.

⁸⁷ Pellens, Berahard., (2001), op. cit, str. 161.

Концептуалном оквиру МРС одустало се од директног утврђивања генералне норме у смислу „*Fair Presentatuon*“. Наиме. IASB је био мишљења да годишњи обрачун, уз узимање у обзир квалитативних критеријума рачуноводственог извештавања (са њиховом конкретизацијом додатним условима и базним претпоставкама) „квази аутоматски“, испуњава начело „*Fair Presentatuon*“.⁸⁸ Међутим, тек ревидирањем МРС 1 - Презентирање финансијских извештаја (од 01.07.1998.), формално је оснажен принцип фер презентације.⁸⁹ Тако, према МРС 1 годишњи обрачун треба да прикаже (истиниту и поштену) слику о имовинском, финансијском и приносном положају, као и о новчаним токовима предузећа. За фер презентовање, полазећи од основних претпоставки састављања годишњег обрачуна, неопходно је да буду испуњени следећи квалитативни захтеви финансијских извештаја:⁹⁰ разумљивост; релевантност; поузданост (кроз захтеве: веродостојно представљање, суштина важнија од форме, неутралност, опрезност и потпуност) и упоредивост.

8. КОРИСНИЦИ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА

Циљеви финансијских извештаја садржани су у захтеву за пружањем информација о профитном, имовинском и финансијском положају конкретног ентитета и њиховим променама, а које пружају бенефите изабраном кориснику у доношењу економских одлука. Биланси немају сопствене аутономне циљеве и њихова улога је да испуне захтеве различитих заинтересованих корисника. За различите кориснике, а сходно њиховим захтевима за информацијама у квантитативном и квалитативном смислу, и циљеви финансијских извештаја постају различити.

Иначе, на почетку треба дефинисати кориснике финансијских извештаја, који се налазе у самон предузећу и ван предузећа.

Припремање и презентација финансијских извештаја намењених корисницима у предузећу (интерни корисници) користи запосленима и менаџменту предузећа. Запослени из финансијских извештаја желе да стекну увид у пословање предузећа са аспекта сигурности радних места, исплате зарада, као и сигурности својих дивиденди. Секундарни интереси везују се за радно окружење које подразумева добре физичке услове, постојање могућности да се напредује и слично. Адекватним информисањем свих запослених постиже се захтев за „фамилијарним“ односом на релацији радник – предузеће, што доприноси предузећу да задржи потребан профил запослених, јер се путем информисања ствара се здрава атмосфера и јача колектив. Менаџмент користи информације за оцену резултата пословања, планирање и стратегију, као и за остваривање интерне контроле, зависно од хијерархије управљачког нивоа.

Билансне информације служе интерним корисницима, пре свега, за

⁸⁸ Ибид, 441.

⁸⁹ Како Концептуални оквир МРС сам по себи нема обавезујући карактер, допуњавањем и конкретизацијом захтева за фер презентовањем у МРС 1 овај принцип је постао обавезан у припреми финансијских извештаја у складу са МРС.

⁹⁰ Концептуални оквир МРС (параграфи 24. до 42), International Accounting Standards 2000 (Deutsche Ausgabe), оп. Cit, Видети и: Шкарић-Јовановић, др Ката., (2000), Концептуални оквир МРС, у: Примена МРС у нашој пословној пракси, Златибор, стр. 20. до 23.

контролу и надзор пословног процеса и за утврђивања пословног резултата.⁹¹

Према Оквиру за МРС, екстерни корисници финансијских извештаја су: инвеститори, зајмодавци, добављачи и остали повериоци, купци, Влада и њене агенције, јавност.⁹²

Наведени финансијски извештаји могу поштено да презентују финансијски положај конкретног ентитета у међународним оквирима, једино уколико се користи јединствена методологија, односно уколико је извршена њихова хармонизација на начин прихватљив за све учеснике у бизнису.

⁹¹ Fisher, S., R. Sahay, C. Vegh., (1998.) How far is eastern Europe from Brussels?, IMF Working Paper WP/98/53, str.15.

⁹² Андрић, др М., Јакшић, др Д., (2003), „Фер презентација рачуноводствених исказа-униформност версус флексибилност“, Рачуноводство 5-6/2003., Рачуноводствена пракса, Београд, стр. 12.

IV
РЕГУЛАТИВА
ФИНАНСИЈСКОГ
ИЗВЕШТАВАЊА

1. ОДРЕЂЕЊЕ РЕГУЛАТИВЕ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА

Доба глобализације, информационих технологија, брзих промена али и светске економске кризе показује висок ниво интеграције светских тржишта. У времену високо турбулентног окружења промене представљају неминовност, а њихова перцепција представља основу за доношење правих економских одлука, које као одлуке менаџмента дубоко тангирају пословну активност конкретног ентитета, па њихово доношење представља високо ризичну активност, поготово у условима међународне конкуренције. Такав пословни амбијент захтева релевантне и поуздане информације, као и већу конкуренцију која не познаје националне баријере. Стално се наводи да су јефтине информације и већа конкуренција довеле до промена у пословном свету и скраћења животног циклуса производа, те и до брзог губљења конкурентских предности. Све то условило је промене у финансијском извештавању у односу на финансијска тржишта и њихове учеснике, као и већу потребу за регулаторним активностима рачуноводства. То неминовно захтева од рачуноводства нормативно регулисање, јер је то основа доброг финансијског извештавања у свим системима.

Нормативно регулисање рачуноводства подразумева скуп законодавних, професионалних и интерних норми којима се уређује подручје које регулише област рачуноводствено информационог система, на основу којих се региструју пословне активности и мере остварени резултати свих учесника на тржишту.⁹³

Разлози за постојање регулативе рачуноводства су:⁹⁴

- заштита интереса поверилаца,
- заштита интереса власника капитала (зависно од форме предузећа),
- заштита интереса стејкхолдера,
- нормално функционисање берзи и тржишта (новца, капитала, ХоВ итд.),
- хармонизација у оквиру националне привреде и у оквирима ширих економских интеграција (нпр. ЕУ),
- обезбеђивање података за потребе обрачуна народног дохотка и друштвеног производа (потребе статистичких и др. органа) и сл.

⁹³ Прокоповић, Б. Живојин., Ибид.

⁹⁴ Крстић, др Јован., и Стојилковић, др Милорад., (2003), „Актуелна рачуноводствена регулативна и пракса“, Зборник радова, СРРС, Београд, стр. 55.

A. Међународна регулатива финансијског извештавања

Хармонизација финансијског извештавања, као што смо већ истакли, условљена је интернационализацијом финансијских тржишта. Тако, све док су потребе компанија за капиталом могле бити задовољаване на финансијским тржиштима у оквиру националних граница била је довољна хармонизација извршена на националном нивоу. Глобализација уопште (посебно привредних токова), међутим, чији експонент су мултинационалне компаније, наметнула је и глобализацију финансијских токова. Мултинационалне компаније данас не могу своје потребе за капиталом да задовоље на националним тржиштима капитала, због чега се све чешће појављују на тржиштима капитала других земаља. У тим околностима, када је дошло до интернационализације финансијских тржишта, хармонизација прописа о финансијском извештавању на међународном нивоу појавила се као неопходност. Иначе, сама хармонизација прописа о полагању рачуна појединачних предузећа и група предузећа процес је коме се приклањају земље које имају дугу традицију и развијену рачуноводствену праксу. Жеља и настојање да се обезбеди добијање хармонизованих финансијских извештаја довела су у Европи до формулисања и усвајања IV, а потом и VII директива Европске уније. Догодило се то почетком осамдесетих година прошлог века, а поменуте Директиве представљају инструмент којим је вршена хармонизације прописа о полагању рачуна у оквиру Европске уније.

1. МЕЂУНАРОДНЕ ИНСТИТУЦИЈЕ ЗА ХАРМОИЗАЦИЈУ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА

Међународне институције које се баве хармонизацијом су:

- Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB),
- Међународна комисија за ХоВ (IOSCO),
- Међународна федерација рачуновођа (IFAC),
- Европски Парламент,
- Савет Европске уније,
- Европска комисија,
- Рачуноводствени регулаторни комитет и
- Европска саветодавна група за финансијско извештавање.

1.1. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB)

Економије САД, Велике Британије и Канаде, у циљу унапређивања рачуноводствене праксе формирале су 1965. године међународну групу за рачуноводствена истраживања (AISG), за проучавање рачуноводствене теорије и праксе земаља чланица. Унапређивање рачуноводствене регулативе значило је и пријем нових чланова, па је после уласка Аустралије, Француске, Немачке, Холандије, Мексика и Јапана 1973. године формиран Комитет за међународне рачуноводствене стандарде (*International Accounting Standards Committee* – IASC), који се декларисао као професионална организација, а његова мисија била је усмерена на стварање MPC. У земљама чланицама, на захтев Комитета, формиране су професионалне рачуноводствене асоцијације, чији број је растао са кредибилитетом који је имала ова организација, тако да данас асоцијација броји

156 чланица из 114 земаља. Наша земља, односно бивша СРЈ постала је члан 1997. године.

Ова организација, с почетка 2001. године, мења назив у Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (*International Accounting Standards Board* - IASB), који је професионална рачуноводствена институција. Објављивање својих циљева обављено је 1975. године у Предговору саопштења MPC који се мењало 1978. године, а тек 1983. године добило је садашњи облик.

Главни задаци IASB-а су, како следи:⁹⁵

- формулисање и публикување рачуноводствених стандарда у јавном интересу, који ће се примењивати приликом презентације финансијских извештаја и промовисања њиховог прихватања и примењивања широм света и
- унапређење и хармонизација регулативе, рачуноводствених стандарда и поступања који се односе на презентацију финансијских извештаја.

Седиште Одбора је у Лондону, а репутација Одбора и његов професионални рад омогућио је да исти стекне статус најпознатије професионалне рачуноводствене институције. Одбор се примарно бави израдом и усавршавањем MPC, а управни орган Одбора чини Управни одбор са 14 чланова и минимално је потребно 8 чланова за успостављање рачуноводственог стандарда. Без обзира на политичке и техничке баријере које успоравају процес хармонизације, Одбор је објавио списак MPC, са основном идејом смањење различитости у извештавању. IASB је приступио Међународној федерацији рачуновођа (*The International Federation of Accountants* - IFAC) и постао њен члан, при чему је задржао потпуну самосталност по питању припремања и усвајања MPC.

И поред тога што се бројне организације широм света баве хармонизацијом финансијског извештавања, IASB представља најважније тело и игра главну улогу у координацији и хармонизацији финансијског извештавања и у доношењу рачуноводствених стандарда. Имплементацијом и усавршавањем MPC постиже се упоредивост финансијског извештавања мултинационалних компанија. Но ипак, препрека увођењу стандардизације је доста и чињеница је да IASB нема ауторитет, тј. овлашћења да захтева њихово примењивање, те се за увођење MPC ослања на овлашћења која имају његови чланови – домицилна удружења.

Озбиљни аутори истичу да је међу развијеним земљама мало оних које су измениле праксу финансијског извештавања да би се приклониле стандардима IASB-а. Као разлог се наводи то што су стандарди IASB-а у великој мери конзистентни са праксом финансијског извештавања САД и Велике Британије. Данас су стандарди IASB-а прихваћени у извесном броју земаља у развоју, док се у неким развијенијим земљама користе за успостављање националних стандарда према којима се треба усмеравати. Као допринос MPC упоредивим финансијским извештајима истиче се њихова минимална цена. Иначе, постојећи MPC дозвољавају употребу бројних рачуноводствених поступака и пружају смернице у погледу њихове примене, чиме су стандардима смањиле упоредивост, због чега је IASB 1987. године започео акцију минимализације рачуноводствених опција, како

⁹⁵ Микеревић, др Драган., (2002), „Тржиште хартија од вредности и интернационализација финансијског извештавања”, Зборник радова са XXXIII симпозијума на Златибору, СРПС, Београд, стр. 97.

би се максимизирала хармонизација финансијског извештавања на међународном нивоу. За ту сврху Одбор је формирао посебно тело које ће се бавити питањима упоредивости финансијских извештаја.

IASB је 1989. објавио нацрт ЕД 32 (Exposure Draft 32) под називом „Упоредивост финансијских извештаја“, чији задатак је хармонизација рачуноводствених извештаја. Но међутим, већина предлога у ЕД 32 били су контраверзни, тако да је 1990. године IASB издао Саопштење о намери стварања једног амбициознијег програма преиспитивања и ревидирања раније објављених стандарда, са изгледом да се искључе многи видови слободног избора. У вези са тим, дат је предлог закључака IASB и план да се поделе резултати ЕД 32 у 29 мањих јединица, ради даљег проучавања и изложена су три предлога, односно:

- пројекат ЕД 37 тиче се рачуноводства за истраживање и развој,
- ЕД 38 се односи на залихе и
- ЕД 39 везан је за капитализацију трошкова зајмова који предлажу другачије алтернативе од оних које предлаже ЕД 32.

Интенција је била да се брже остварује пораст интересовања за хармонизацијом финансијског извештавања а разлог је управо у постојању огромних међународних различитости у извештавању, што је и довело до неупоредивости финансијских извештаја компанија широм света. Зато је активност IASB-а и других међународних и регионалних тела на плану смањења поменутих различитости наишла на одобравање, па је постизање глобалне хармонизације финансијског извештавања постало реалност.

1.2. Међународна комисија за ХоВ (IOSCO)

Међународна организација комисија за ХоВ (International Organization of Commissions and Similar Organizations - IOSCO) основана је у Канади (Монтреал), а име које данас носи добила је 1987. године. Ова међународна институција састаји се од Комисије за ХоВ и сличних владиних агенција широм света. IOSCO у значајној мери доприноси све већој важности MPC, чија је подршка IASB-у пресудна у напорима за хармонизацију рачуноводства и финансијског извештавања. Њу чине не само регулаторни органи ХоВ и терминских послова из појединих земаља, већ и берзе, берзански посредници и други субјекти који су актери на међународном и међунационалном финансијском тржишту. Сви чланови IOSCO-а сагласили су се да:⁹⁶

- сарађују у циљу постављања боље регулације на тржишту како на националном, тако и на међународном нивоу,
- размењују вредна искуства у циљу промовисања и развоја националних тржишта,
- уједињују своје снаге у циљу успостављања стандарда и сталног надзора над међународним трансакцијама ХоВ и
- обезбеђују међусобну помоћ у циљу остваривања интегритета тржишта и то ригорозном употребом стандарда, као и сталном борбом против разних напада.

IOSCO има одлучујући утицај при доношењу одлука о томе који MPC

⁹⁶ Ибид.

одговарају условима којима светске берзе условљавају котирање ХоВ. Исто тако, циљ ове организације је побољшање међународног кретања капитала, а кључна ствар у постизању овог циља је редуковање бројних различитих регулација о ХоВ и рачуноводствене праксе које захтева светско тржиште капитала. Такође, ова организација јавно подржава напоре око хармонизације извештавања, јер је значајно утицала на рад IASB и заслужна је за смањење опција у оквиру постојећих MPC. Само прихватање MPC од стране његових чланова условљено је смањењем броја рачуноводствених метода у оквиру стандарда, што је у функцији задовољења потреба главних тржишта и међународног окружења, а усаглашавање IOSCO и IASB, које је постигнуто у мају 2000. године, иде у правцу обавезности примене MPC у финансијском извештавању за емисије ХоВ које прелазе границу и за предузећа повезана пословним односима са иностранством. Ова организација заједно са IASB-ом радила је на развоју једног комплетног сета рачуноводствених стандарда, па је тако Одбор препоручио IOSCO-вим члановима да дозволе новим мултинационалним компанијама да, приликом израде својих финансијских извештаја за понуду и котирање ХоВ изван националних граница, користе 30 MPC.

Потребно је нагласити да је IOSCO формирала 6 радних комисија (комитета), које се баве анализирањем и решавањем регулаторних проблема у вези са међународним трансакцијама ХоВ, а једна од ових комисија тесно сарађује са IASB-ом у вези са идентификацијом и прихватањем рачуноводствених стандарда за котирање ХоВ компанија на свим иностраним берзама. У самом међународном окружењу води се рачуна о препорукама и захтевима IOSCO-а, као што се и изузетно цени њен допринос у процесу успостављања стандарда од стране IASB-а. Исто тако, потпуна подршка IOSCO-а пресудна је у напорима за хармонизацијом финансијског извештавања.

1.3. Међународна федерација рачуновођа (IFAC)

Међународна федерација рачуновођа (International Federation of Accountants - IFAC) је организација професионалних рачуноводствених тела, која су истовремено и чланови IASB-а. Она има преко 2,5 милиона рачуновођа, а седиште федерације је у Њујорку. Година 1976. представља прекретницу за ову организацију, када се IFAC трансформише из ранијег Међународног координационог комитета за рачуноводствену професију (ICCAP), чији је циљ био спровођење посебних студија о професионалној рачуноводственој етици, едукацији и обуци. Иначе, пуноправно чланство у IFAC-у имају све професионалне организације признате у својим земљама, као и наш СРРС (Савез рачуновођа и ревзора Србије) и асоцијације финансијских аналитичара, представници међународне банке, представници холдинг компанија, осигуравајућа друштва и друге организације. Многобројне активности IFAC-а одвијају се у свим областима рачуноводства, ревизије и банкарства и сл.

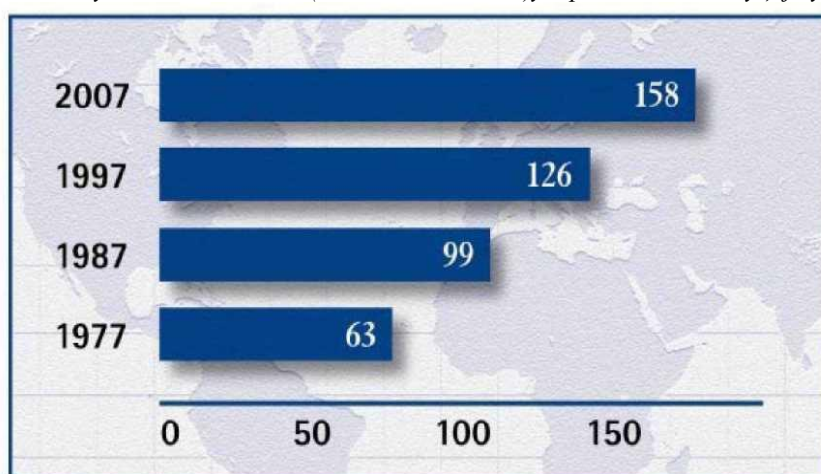
При самом оснивању, циљеви IFAC-а били су, како следи:⁹⁷

- израда смерница за међународну ревизорску праксу,
- утврђивање захтева и израда програма за професионалну едукацију и обуку рачуновођа,

⁹⁷ Јакшић, др Дејан., (2004), „Стандардизација финансијског извештавања“, XXXVI симпозијум, СРРС Златибор, стр. 20.

- сакупљање, анализирање, истраживање и ширење информација о јавној рачуноводственој пракси, како би се помогло актерима да своју праксу врше ефективније,
- одржавање блиских контаката са корисницима финансијских извештаја, укључујући и оне који их израђују, финансијским институцијама и државом,
- установљење редовне комуникације између чланова IFAC-а и других заинтересованих организација путем медија и часописа и
- организовање међународних конгреса рачуновођа сваких 5 година.

Слика 3: Чланство у IFAC 1977-2007. (из 123 земље и међународних институција у свету 2007.)



Извор: Подаци доступни 17.12.2008. и преузети са сајта <http://www.ifac.org>

Сви прокламовани циљеви IFAC-а промовисани су кроз јавни интерес и јачање рачуноводствене професије, што се постиже креирањем и промовисањем квалитетних професионалних стандарда, који треба да буду основ за усаглашавање ревизорске праксе у свету. Темељне активности IFAC-а су предлагање и усвајање ревизорских стандарда и норми етичког понашања и континуирани рад на њиховом усавршавању. Иначе, Федерација је постала главни публикатор МСР, а издала је и велики број Међународних ревизорских смерница, а у свом даљем развоју, 1982. године, IFAC и IASB склопиле су споразум у којем се наводи да „IFAC признаје IASB као једино тело меродавно за успостављање Међународних рачуноводствених стандарда“. Исто тако, IASB се обавезује да признаје IFAC као јединог ауторизованог представника рачуноводствене професије широм света и прихвата чланове IFAC-а у своје редове. Договор је омогућио IFAC-у ауторитет у погледу номиновања кандидата за чланство у главном Одбору IASB-а, као и сарадњу која је умногоме допринела широкој прихваћености IASB-а и промовисању његових стандарда. Пораст утицаја IASB-а, кроз напоре на плану међународне хармонизације финансијског извештавања, омогућио је да стандарди добијају све већи публицитет. Године 2002. IFAC је објавио Етички кодекс професионалних рачуновођа, којим су дефинисана правила независности и модел за стварање националних етичких смерница за рачуновође.

2. РАЧУНОВОДСТВЕНА РЕГУЛАТИВА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

Садржај рачуноводствене регулативу ЕУ исцрпљује се из: Концептуалног оквира финансијског извештавања, МСФИ и МСФИ за МСП, тумачења примене ових стандарда издатих од стране IFRIC-а (односно SIC-а до 2002. године), као и из свих осталих упутстава и смерница, МРС за јавни сектор, Међународних стандарда ревизије, Међународних стандарда ангажовања на прегледу, Међународних стандарда ангажовања на основу којих се пружа уверавање, Међународних стандарда контроле квалитета, Међународних стандарда едукације, IFAC-овог Етичког кодекса и Директива ЕУ.

Позната је чињеница да микро правна лица чине око 92%, а мала око 7% од укупног броја правних лица у Европи и да је тренд унапређивања рачуноводствене регулативе у ЕУ усмерен је ка тој групи правних лица. Готово да је слична структура предузећа присутна и у појединачним земљама, какву има и наша земља.

За рачуноводство наше земље је превасходно значајна Директива 2013/34 ЕУ (Директива).⁹⁸ Рачуноводствена регулатива у земљама ЕУ најчешће се развијала прописима о пословању правних лица, односно закона о трговачким друштвима. А интересантно је да:

- све земље ЕУ имају најмање по једну признату професионалну асоцијацију и
- ни у једној земљи ЕУ рачуноводствена регулатива није ван деловања професије, нити је у искључивој надлежности државе и њених органа, а у већини ових земаља уважавају се професионална звања (овлашћени рачуновођа - ревизор, ревизор рачуноводствених исказа, порески саветник и слично).

У скоро највећем броју земаља ЕУ, регулаторни рачуноводствени оквир за мала и средња предузећа уређују национални рачуноводствени стандарди (прописи, начела) или је прихваћена примена МСФИ за МСЕ, а у свим земљама ЕУ (без изузетка), МСФИ представљају обавезујућу регулативу за котирајуће пословне субјекте и за обвезнике састављања консолидованих финансијских извештаја. Исто тако, у већини земаља ЕУ некотирајући ентитети имају право да самостално одлуче да ли ће своје финансијске извештаје састављати у складу са МСФИ или у складу са националним рачуноводственим стандардима у које су утврђени захтеви ЕУ - директива и МСФИ.

Према напред наведеном, из угла рачуноводственог регулаторног оквира и примене МСФИ, државе ЕУ можемо класификовати као земље које:⁹⁹

- користе МСФИ за сва правна лица,
- користе националне рачуноводствене стандарде и МСФИ¹⁰⁰ и

⁹⁸ Директива је донета јуна 2013. године; њом су стављене ван снаге IV директива која се односила на рачуноводствене извештаје и VII директива, којом су уређивани консолидовани рачуноводствени извештаји. Директива обавезује чланице ЕУ у вези са циљем који њом треба постићи, а националним властима су препуштени избор форме и начин реализације. Директива је усмерена на приближавање, а не на потпуно изједначавање регулативе чланица Уније.

⁹⁹ Кликовац, А. (2009), Финансијско извештавање у Европској унији, Мате д.о.о., Загреб, стр. 133. до 177.

¹⁰⁰ Земље које користе националне стандарде и МСФИ, могу се поделити у две подгрупе: (а) земље које забрањују некотирајућим пословним субјектима да користе МСФИ, осим ако не састављају

- су развиле посебне националне стандарде за мала и средња правна лица (на пример FRSSSE¹⁰¹ у Великој Британији), а користе МСФИ само за ентитете који се котирају на берзама.

Иначе, све државе чланице су имале обавезу да своју регулативу ускладе са Директивом до 20.07.2015.¹⁰² и да је примењују почев од састављања финансијских извештаја за 2016. годину. Директива, која је у складу са структуром компанија у односу на величину у Европи, усмерена је пре свега на задовољење потреба за информацијама корисника финансијских извештаја малих и средњих ентитета, као и на смањење административних оптерећења, побољшање пословног окружења и промовисање интернационализације малих и средњих предузећа. Основни циљеви су јој да:

- олакша проток међународних инвестиција,
- побољша упоредивост финансијских извештаја и
- обезбеди поверење јавности у финансијске извештаје.

Уводни део Директиве састоји се из основних постулата, који могу да буду представљени на следећи начин:¹⁰³

а) Централну улогу у финансијском извештавању имају мала и средња привредна друштва (смањење њиховог оптерећења финансијским извештавањем) и координација националне регулативе у вези са садржајем, презентацијом и обелодањивањем финансијских извештаја у сврху заштите власника, поверилаца и трећих лица¹⁰⁴. Директива се не односи на непрофитне ентитете;

б) Директива треба да допринесе постизању равнотеже између интереса корисника извештаја и интереса извештајног ентитета, а извештајни ентитет не треба да буде претерано оптерећен захтевима извештавања; она се примењује само ако није у супротности са прописима извештавања који се односе на

консолидоване извештаје; за састављање појединачних финансијских извештаја, некотирајући ентитети обавезно користе национално законодавство (Аустрија, Белгија, Чешка, Француска, Мађарска, Немачка, Летонија, Румунија, Шпанија и Шведска) и (б) земље у којима некотирајући ентитети могу да бирају између примене МСФИ и националног законодавства при састављању појединачних финансијских извештаја (Бугарска, Данска, Естонија, Ирска, Халандија, Хрватска, Литванија и Смоленија), које дозвољавају свим категоријама некотирајућих пословних субјеката да користе МСФИ, док Финска, Грчка, Италија, Луксембург, Пољска, Португал и Словачка дају могућност примене МСФИ само одређеним категоријама пословних субјеката - средњим и великим обвезницима ревизије и оним који први пут излазе на берзу.

¹⁰¹ Financial Reporting Standard for Smaller Entities (2013). Financial Reporting Council, London (преузето са <https://www.frc.org.uk>).

¹⁰² Државе којима је Европски савет одобрио статус држава кандидата за чланство (Србија, Исланд, Македонија, Црна Гора и Турска) свакако су заинтересоване да у тим поступцима следе чланице ЕУ.

¹⁰³ Видети о овоме исцрпно у раду: Стојановић, Р., (2014), Ефекти Директиве Европске уније 2013/34 на финансијско извештавање, Рачуноводство, бр.1/14.

¹⁰⁴ Заштитне мере у односу на повериоце и трећа лица треба да иду само до износа нето имовине ентитета. Овај логичан захтев указује колико су неадекватне одредбе чл. 145. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11 и 99/11) које се односе на оснивање друштва са ограниченом одговорношћу према којима основни капитал оваквог друштва треба да износи најмање 100 динара. Сувишно је говорити о заштити поверилаца и трећих лица при овако ниском износу капитала.

одређене облике ентитета;¹⁰⁵

в) Она прописује захтеве извештавања, који се односе на мале ентитете, а државе чланице могу да пропишу додатне захтеве за средње и велике ентитете;¹⁰⁶

г) Са циљем обезбеђивања валидних и упоредивих информација у финансијским извештајима приликом признавања вредновања и презентације билансних ставки треба да буду заступљени следећи принципи: опрезност; обрачунска основа; забрањује се пребијање између ставки имовине и обавеза и прихода и расхода; материјалност; за вредновање имовине препоручује се метод набавне вредности, али и метод ревалоризације, а за финансијске инструменте метод фер вредности, уз одређена могућа одступања од наведених принципа код микро ентитета;

д) Форма финансијских извештаја је предложена, а државе чланице могу да је прилагођавају; могућа су поједностављења код малих и средњих привредних друштава. Информације дате у билансу стања и билансу успеха треба да буду допуњене напоменама уз финансијске извештаје; ови захтеви могу да буду редуковани за мале ентитете. Извештај о пословању треба да прати финансијске извештаје; не треба да буде ограничен само на финансијске аспекте пословања ентитета.¹⁰⁷ Годишњи финансијски извештаји и консолидовани финансијски извештаји треба да буду предмет ревизије;¹⁰⁸

ђ) Консолидовани финансијски извештаји састављају се за групу ентитета која представљају економску целину, при чему државе чланице могу да изузму из ове обавезе мале групе и евентуално средње групе (уколико у њихов круг консолидовања не улазе ентитети од јавног интереса), као и матичне ентитете који су истовремено зависни ентитети других ентитета који састављају консолидоване извештаје. Финансијски извештаји придружених ентитета треба да буду укључени у консолидоване финансијске извештаје, уз примену метода удела;

е) Одговорност за стављање и достављање финансијских извештаја и извештаја о пословању је колективна, а деле је рачуновође – лица која воде пословне књиге и састављају финансијске извештаје¹⁰⁹, управљачки и надзорни органи правних лица. Ова одговорност треба да буде дефинисана националном регулативом. Државе чланице треба да омогуће електронско достављање финансијских извештаја, при чему формат тог извештавања не би требало да буде оптерећујући за мала и средња правна лица;

ж) Велика привредна друштва и привредна друштва од јавног интереса која се баве делатностима у оквиру екстрактивне индустрије и сечом дрвета треба да састављају Извештај о плаћањима држави, уколико су у току године државним

¹⁰⁵ Државе чланице треба да дефинишу (ретке) случајеве у којима може бити прикладно одступање од Директиве.

¹⁰⁶ Опција извештавања садржана у њој може у националној регулативи да буде прихваћенау целини или делимично, уз уважавање специфичних услова и потреба националног тржишта.

¹⁰⁷ Мала привредна друштва могу да буду ослобођена обавезе састављања овог извештаја уколико у напоменама уз финансијске извештаје обезбеде релевантне информације.

¹⁰⁸ Мала и микро привредна друштва, уколико нису ентитети од јавног интереса, могу да буду изузети из ове обавезе.

¹⁰⁹ У оригиналном тексту Директиве наведено је: административни, управљачки и надзорни органи. Административни орган за којег се везују финансијски извештаји логично је да буде организациони део који се бави вођењем пословних књига и састављањем финансијских извештаја (свакако да то неће бити организациони део који се односи на кадровска питања, служба набавке, продаје и сл.).

органима, по било ком основу, уплатила износ већи од 100.000 евра.¹¹⁰

Сам садржај Директиве распоређен је у 11 поглавља, која прати и 7 додатака, односно анекса.¹¹¹ А, кад је реч о разврставању привредних друштава по величини на микро, мала, средња и велика привредна друштва, Директивом је извршено по основу: просечне вредности имовине, прихода од реализације добара и услуга, и просечног броја запослених

Промена фер вредности финансијских инструмената укључује се у биланс успеха, осим у случајевима у којима се она директно укључује у резерве.¹¹² Облик - форма биланса стања и биланса успеха дате су у по две варијанте, анексима III и IV и анексима V и VI, који прате Директиву.¹¹³

Дакле Директива, за разлику од МСФИ, МСФИ на МСЕ и Закона о рачуноводству, не захтева састављање извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине, али за одређене ентитете захтева састављање извештаја о пословању (који не захтевају МСФИ и МСФИ на МСЕ, а Закон о рачуноводству захтева) и извештаја о плаћањима државној управи (нису захтевани у МСФИ, МСФИ за МСЕ и Законом о рачуноводству). Треба рећи да у односу на МСФИ, Директива конкретније дефинише садржај напомена уз финансијске извештаје и сам садржај извештаја о пословању.

Кад је реч о одговорности за састављање и достављање финансијских извештаја, чланом 33. Директиве прописано је да државе чланице треба да обезбеде да чланови рачуноводствених (административних), управних и надзорних органа предузећа сходно надлежностима које су им додељене националним законом, сnose колективну одговорност у вези са финансијским извештавањем. Треба рећи да су захтеви за обелодањивањем уз финансијске извештаје назначени у Директиви допуњени садржајем Директива ЕУ 2014/95¹¹⁴.

2.1. Хармонизација рачуноводствене регулативе ЕУ

Процесом стандардизације финансијског извештавања, који се у свету одвијао у етапама, а разлике финансијског извештавања на глобалном нивоу требало је да буду сведене на минимум да би се обезбедила упоредивост финансијских извештаја и ефикасно тржиште капитала.¹¹⁵ Хармонизација

¹¹⁰ Циљ извештаја о средствима уплаћеним државним органима је транспарентност у вези са кретањем тих средстава, односно контрола државне управе у вези са трошењем тих средстава.

¹¹¹ Анекс 1 и Анекс 2 односе на дефинисање привредних друштавана која се примењује Директива, Анекс 3 и Анекс 4 односе се на форму биланса стања, док се Анекс 5 и Анекс 6 односе на форму биланса успеха, а Анекс 7 се односе на преглед упоредних чланова Директиве и директива које су њеним доношењем стављене ван снаге (Четврта директива ЕУ и Седма директива ЕУ).

¹¹² Те случајеве представљају околности када се ради о инструменту који представља инструмент заштите од ризика и када се промена вредности односи на курсне разлике настале на монетарним ставкама које представљају инвестиције у страни ентитет.

¹¹³ Државе чланице националном регулативом треба да се одреде за једну од њих, односно да пропишу детаљније билансе које садрже минимум информација наведених у тим анексима. За мале и средње ентитете дозвољено је поједностављење биланса стања и биланса успеха у складу са чл. 14 Директиве.

¹¹⁴ Директива ЕУ 2014/95 успоставља захтеве за обелодањивањем нефинансијских информација неопходних за интегрисано извештавање.

¹¹⁵ У 1973. години, представници професионалних рачуноводствених организација Аустралије,

финансијског извештавања на светском нивоу подразумева усклађивање МСФИ и US GAAP и њихову конвергенцију, као процес усмерен на развој висококвалитетних и компатибилних рачуноводствених стандарда, који обезбеђују упоредиво финансијско извештавање у међународним оквирима. Иначе, конкретније активности око конвергенције МСФИ спроведене су 2002. године¹¹⁶, слагањем IASB и FASB да своје активности усмере на хармонизацију постојеће међународне праксе и праксе у САД као и да у наредном периоду заједнички унапређују стандарде.

Напред споменута тела су 2006. године приступила првом плану конвергенције и усклађивања МСФИ и US GAAP, потписом Меморандума о споразумевању, који је назван Први план конвергенције, односно сарадње и усклађивање МСФИ и америчких GAAP. Меморандум се односи на све пројекте у вези са усаглашавањем стандарда, али и на развој нових стандарда с циљем побољшавања квалитета оба сета стандарда и постизања веће конвергенције између МСФИ и америчких GAAP.

Наредни план конвергенције остварен је 2008. године; са циљем омогућавања компанијама достављања годишњих финансијских извештаја припремљених у складу са МСФИ, уз њихово истовремено прихватање стране Америчке комисије за хартије од вредности и берзе - SEC. Процес унапређења конвергенције МСФИ и америчких GAAP, као најзаступљенијих стандарда, могуће је остварити доношењем нових стандарда који ће заменити постојеће и тако побољшати квалитет и компатибилност оба сета стандарда. Важне разлике између ових двеју група стандарда су у томе што амерички GAAP садрже детаљније захтеве у односу на МСФИ¹¹⁷, што у одређеним околностима угрожава упоредивост финансијских извештаја.

Постоје и разлике у чињеници да US GAAP дозвољавају, а МСФИ не дозвољавају: приказивање у финансијским извештајима ванредне ставке, затим LIFO метод вредновања залиха код МСФИ је забрањен, док га US GAAP користе. По МСФИ, промена метода обрачуна амортизације представља промену рачуноводствене процене, док је код US GAAP ова промена обухваћена као промена рачуноводствене политике. Одложена пореска средства и обавезе према МСФИ увек су класификовани као стална средства, то јест дугорочне обавезе, док према US GAAP ова средства могу бити и стална и обртна, зависно од тога да ли је узрок њиховог настанка дугорочна или краткорочна ставка. Према МСФИ, одложена пореска средства се признају искључиво под условом да се извесно може очекивати даће резултат пословања у наредном периоду бити опорезив и да

Француске, Јапана, Канаде, Мексика, Холандије, Немачке, Велике Британије и Ирске, а затим и САД, потписују уговор о оснивању Комитета за Међународне рачуноводствене стандарде IASC (*International Accounting Standards Committee*, који од 2003. IASB - *International Accounting Standards Board*). Следећа етапа одвијала се 1978. године, доношењем Четврте директиве (78/660/ЕЕЕ), док је Седма директива (83/349/ЕЕЕ) била донета 1983. године. Нова етапа стандардизације почиње 01.01.2005. године, обавезном применом МСФИ у земљама Европске уније, за све пословне субјекте који састављају консолидоване финансијске извештаје или се котирају на берзи. Доношење нове Директиве ЕУ (*Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013*) део је последње етапе у процесу хармонизације рачуноводствене регулативе у Европи.

¹¹⁶ Norwalk споразум и у септембру 2002. године добио је назив по месту одржавања састанка.

¹¹⁷ Према: Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers (2011). Staff Paper, U.S. Securities and Exchange Commission, New York, page 10-11.

ће по основу тога одложено пореско средство моћи да буде употребљено, док приликом примене US GAAP одложена пореска средстава се признају увек када је „вероватније да ће она у будућем периоду бити употребљена него да неће”¹¹⁸ на основу оствареног опорезивог резултата. У вези са вредновањем некретнина, постројења и опреме након почетног признавања, МСФИ садрже могућност избора између метода набавне вредности и метода ревалоризације, док US GAAP упућују искључиво на метод набавне вредности.

По МСФИ обелодањивање потенцијалних средстава и обавеза је ограничено у случају када се њиме ентитет доводи у неповољан положај (уз навођење разлога необелодањивања у напоменама), док се код US GAAP безусловно захтева обелодањивање. Потом, издаци настали по основу развоја, ако су испуњени захтевани услови према МСФИ признају се као нематеријална имовина, док се према US GAAP искључиво третирају као расход периода. Исто тако, мањински интерес се усклађује са МСФИ признаје у одговарајућем проценту од фер вредности стеченог ентитета, док се према US GAAP признаје у одговарајућем проценту књиговодствене вредности стеченог ентитета, исказане у његовим књигама на датум стицања.

Постоје, такође, фундаменталне разлике између IASB-овог Концептуалног оквира за финансијско извештавање и FASB-ових Дефиниција концепата финансијског рачуноводства. Ови оквири разликују се према дефинисању и признавању имовине и обавеза, а поред два наведена оквира, АICPA 2013. године објавио је и Оквир финансијског извештавања за мале и средње ентитете¹¹⁹ који немају обавезу да примењују US GAAP, са циљем поједностављења и уштеда везаних за састављање финансијских извештаја од стране ових ентитета.

Б. Регулатива финансијског извештавања у РС

Доба глобализације, информатичке технологије, брзих промена али и светске економске кризе показује висок ниво интеграције светског тржишта. У времену високо турбулентног окружења промене представљају неминовност, а њихова перцепција представља основу за доношење правих економских одлука, које као одлуке менаџмента дубоко тангирају пословну активност конкретног ентитета, па њихово доношење представља високо ризичну активност, поготово у условима међународне конкуренције. Такав пословни амбијент захтева релевантне и поуздане информације, као и већу конкуренцију која не познаје националне баријере. Све то условило је промене у финансијском извештавању у односу на финансијска тржишта и њихове учеснике, као и већу потребу за регулаторним активностима рачуноводства.

Нормативно регулисање рачуноводства подразумева скуп законодавних, професионалних и интерних норми којима се уређује подручје које регулише област рачуноводствено информационог система, на основу којих се региструју пословне активности и мере остварени резултати свих учесника на тржишту.¹²⁰

¹¹⁸ www.iasb.org plus-Comparison of IFRSs and US GAAP

¹¹⁹ Детаљније видети: Financial Reporting Framework for Small-and Medium-sized Entities (2013), American institute of Certified Public Accountants, New York (преузето са <http://www.aicpa.org>)

¹²⁰ Прокоповић, Живојин., (2008), „Хармонизација финансијског извештавања у функцији обезбеђења квалитетних рачуноводствених информација“, Магистарски рад, Економски факултет у Нишу.

Разлози за постојање регулативе рачуноводства су:¹²¹

- заштита интереса поверилаца,
- заштита интереса власника капитала (зависно од форме предузећа),
- заштита интереса стејкхолдера,
- нормално функционисање берзи и тржишта (новца, капитала, ХоВ итд.),
- хармонизација у оквиру националне привреде и у оквирима ширих економских интеграција (нпр. ЕУ),
- обезбеђивање података за потребе обрачуна народног дохотка и друштвеног производа (потребе статистичких и др. органа).

1. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ У СРБИЈИ И РЕГУЛАТИВА

Актуелни Закон о рачуноводству је остао на линији примене МСФИ, само за велика правна лица, правна лица која имају карактер јавних друштава и за матична правна лица која састављају консолидоване финансијске извештаје, затим је увео примену МСФИ за МСЕ - за средња и мала правна лица, док је за микро правна лица (која чине око 91% свих обвезника састављања финансијских извештаја) увео подзаконски акт који представља националну регулативу у добром делу неприменљиву за примену МСФИ за МСЕ.¹²² Значи, после деценије примене „пуних“ МСФИ извршено је усмеравање претежног броја обвезника извештавања на акт којим нису у потпуности, нити довољно детаљно, уређена сва битна питања вредновања билансних ставки. Веза или однос законског регулаторног оквира у Србији и Директиве 2013/34ЕУ, према неким од значајних питања, може бити представљен најбоље наредном табелом.

Табела бр. 2: Упоредни приказ делова Директиве 2013/34ЕУ и Закона о рачуноводству.

Битна питања	Директива 2013/34	Закон о рачуноводству
Датум објављивања и гласило	The Official Journal of the European Union (29.06.2013)	„Сл. гласник РС“, 62/2013 (17.07.2013.)
Делокруг	Привредна друштва: акционарска друштва, друштва са ограниченом одговорношћу, командитна друштва, ортачка друштва ¹²³ .	Сва правна лица, укључујући и друга правна лица и предузетнике који воде двојно књиговодство.
Одговорност за финансијске извештаје	Чланови административних, управних и надзорних органа привредног друштва имају	Законски заступник, орган управљања, надзорни орган и лице одговорно за вођење пословних књига и

¹²¹ Крстић, др Јован и Стојилковић, др Милора., „Актуелна рачуноводствена регулативна и пракса“, Зборник радова, СРРС, Београд, 2003. стр. 55.

¹²² Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним извештајима микро и других правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 118/13 и 95/14).

¹²³ На друга правна лица, непрофитна правна лица не односи се Директива.

	колективну одговорност.	састављање финансијских извештаја.
Разврставање правних лица	Поред разврставања појединачних правних лица, врши се и разврставање група на мале, велике и средње групе правних лица	Не врши се разврставање група правних лица.
Елементи финансијског извештаја	Годишњи финансијски извештаји, менаџмент извештај (извештај управе) и извештај о корпоративном управљању.	Редовни годишњи финансијски извештаји и годишњи извештај о пословању (само за велика правна лица и јавна друштва)
Редовни финансијски извештај	Биланс стања, биланс успеха и напомене уз финансијске извештаје.	Биланс стања, биланс успеха, извештај о осталом резултату, извештај о променама на капиталу, извештај о токовима готовине и напомене. ¹²⁴
Обавезност ревизије финансијских извештаја	Велика, средња и правна лица од јавног интереса (изузеће малих и микроправних лица).	Велика, средња правна лица, јавна друштва и сва правна лица чији пословни приход прелази 4.400.000 евра.

Неслагања - дивергенција¹²⁵ законског рачуноводственог регулаторног оквира на глобалну регулативу могу бити посматрана и указивањем на одређена значајна питања која третира Закон о рачуноводству, а чије решавање није усмерено у правцу глобалне регулативе.

У погледу упоредивости финансијских извештаја треба рећи да је упоредивост информација код свих финансијских извештаја нарушена, а код извештавања о резултату захтевају се два извештаја: биланс успеха и извештај о осталом резултату, иако смернице МРС 1 - Презентација финансијских извештаја (параграф 81) дају могућност да то буде један или два извештаја. Исто тако, треба имати у виду и захтев за конзистентношћу или доследност финансијских извештаја, који је садржан у смерницама параграфа 45 и 46 МРС 1 и члану 9 став 1 Директиве.

У условима одвијања бројних процеса усмерених на придруживање Европској унији, основни циљ законске регулативе требало би да буде обезбеђивање финансијског извештавања усклађеног са МСФИ и Директивом, а то није постигнуто актуелном законском регулативом.

Због гломазности, претеране рашчлањености и начина систематизације позиција у њима финансијски извештаји су непрегледни, што умањује њихову

¹²⁴ Структура редовног годишњег финансијског извештаја се разликује за различите категорије правних лица. Детаљније видети: Закон о рачуноводству, члан 2, тачке 7), 8), 9), 10), „Службени гласник РС“, бр. 62/13.

¹²⁵ Дато према: Вујаклија, М., Лексикон страних речи и израза, стр. 222; дивергенција (fr. divergence) разилажење, удаљавање једног од другог; одступање.

читљивост и у упоредну вредност. Реч је о чињеници која указује на то да актуелним финансијским извештајима за привредна друштва, прописаним Правилником о садржини и форми образаца финансијских извештаја за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/14) недостаје корисничка оријентација и уважавање принципа јасности, који захтева разумно рашчлањавање билансних позиција, тако да називи одговарају садржини, као и доследно груписање у групе и подгрупе и систематизовање у складу са одређеним правилима са циљем повећања исказне моћи финансијских извештаја. Ову констатацију илуструјемо наредном табелом.¹²⁶

Табела бр. 3: Преглед позиција у билансу стања и извештају о резултату

Финансијски извештаји	ЕУ	МСФИ	УК	Француска	Немачка	Србија
Биланс стања	67	32	77	135	61	137
Извештај о резултату	21	35	30	79	26	99
Укупно	88	67	107	214	87	236

Видљиво је да основни финансијски извештаји у Србији са укупно 236 позиција имају далеко већи обим него што то захтевају МСФИ (са 67) или Директива која у прилозима III и IV садржи конкретне предлоге за исте извештаје са укупно 88 позиција. Осим гломазности, актуелни финансијски извештаји немају формални континуитет нити конзистентност, јер је збир позиција основних финансијских извештаја (биланса стања и извештаја о резултату) у 1993. години износио 214, у 1997. години 19, у 2002. години 179, у 2006. години 84 и актуелни извештаји 236 позиција. Уочљиво је да се о упоредивости овако структурираних извештаја не може говорити.

Редовни годишњи финансијски извештаји се, сходно актуелној законској регулативи, достављају АПР-е до краја јуна текуће за претходну годину и обелодањују на сајту надлежног државног органа у складу са чл. 36. Закона о рачуноводству, у року од 60 дана од њиховог достављања, односно најкасније до 31. октобра наредне за претходну годину.¹²⁷ Сви наведени рокови су неадекватни у смислу употребне вредности финансијских извештаја, јер нису корисницима доступни десет месеци наредне године за претходну годину, када су већ настале бројне трансакције без поседовања информација из финансијских извештаја, које садрже потенцијалне штетне последице. Том и таквом регулативом финансијски извештаји имају период коришћења само два месеца, што им умањује веродостојност.

Категорија поузданости информација из финансијских извештаја угрожена је чињеницом да се финансијски извештаји достављају посебно за статистичке потребе у односу на редовне годишње финансијске извештаје. Па како ови могу да се разликују, намеће се питање поузданости различитих извештаја сачињених од стране статистичких органа на основу извештаја који су потенцијално непотпуни, нетачни и достављени, ради испуњавања форме избегавања санкција

¹²⁶ Детаљније погледати и: Малинић, Д., (2015), Критички осврт на садржину и структуру званичних финансијских извештаја, Зборник радова, 46. симпозијум СРРС, Златибор, стр. 46.

¹²⁷ Агенција за привредне регистре (АПР).

поводом њиховог неблаговременог достављања. Динамиком и начином достављања финансијских извештавања потпуно је обесмишљен циљ финансијског извештавања - обезбеђивање информација о финансијском стању, финансијској успешности и токовима готовине извештајног ентитета, јер информације касне најмање десет месеци, па је питање хоће ли обелодањени извештаји бити одраз фер презентације.

Важећи образац биланса стања упућује на то да се губитак изнад висине капитала, који као позиција није присутан у извештајима предузећа у земљама за које су својствене уобичајене тржишне околности (из тог разлога ова билансна ставка није третирана Директивом), исказује се као последња позиција у пасиви. Позиција губитка изнад висине капитала указује на стање у којем се налазе власници, собзиро да ће сразмерно уделу у власништву, поднети настале губитке, а у случају поверилаца губитак изнад висине капитала указује на то да повериоци неће моћи да наплате део својих потраживања. Факат је да обавезе предузећа не могу да се умањују и да минималан износ укупне пасиве може да одговара вредности исказаних обавеза, због чега се обавезе не могу умањивати губитком изнад висине капитала.

Без обзира на то што губитак изнад висине капитала не представља економски логичну позицију, прикладније је да се налази у активи, најпре због принципа конзистентности, јер је у претходном билансу стања на тај начин исказиван, затим као значајан податак о пословању, уочљивији на тај начин корисницима финансијских извештаја и следећи аргумент је да у упоредивој пракси (која се односи на земље у окружењу, а не и на земље са развијеним тржишним привредним системима) нема сличних примера.

Захтев Директиве је да државе чланице националним законским регулативама регулишу питање одговорности за састављање, презентацију и обелодањивање финансијских извештаја, што практично значи доношење конкретних законских одредби којима се дефинишу одговорност и обавезе административних (рачуноводствених), управних и надзорних органа, али исто тако и санкције за њихово непоштовање.

Важећи Закон о рачуноводству везује одговорност за финансијске извештаје за законског заступника, орган управљања, надзорни орган правног лица и лице задужено за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја. Без обзира на наведено, одговорност за састављање лажног биланса постоји на националном законодавству,¹²⁸ а надзор над финансијским извештавањем, према актуелном закону у Србији, имају Пореска управа и Народна банка Србије, при чему се тај надзор своди на проверу исправности евидентирања трансакција у пословним књигама и то претежно трансакција непосредно повезаних са одређеним облицима опорезивања.

Рачуноводственом регулативом у Србији прописано је чак шест обавезних финансијских извештаја. Тако је увођењем новог финансијског извештаја - Извештаја о осталом свеобухватном резултату, осим биланса стања, биланса успеха извештаја о токовима готовине и извештаја о променама на капиталу, нису обезбеђени услови за упоредивост финансијских извештаја.¹²⁹

¹²⁸ Кривични законик, „Службени гласник РС“, бр. 85/05... 121/12, члан 238.

¹²⁹ Поред наведених извештаја за статистичке потребе, обавезници извештавања достављају Статистички анекс, а правна лица која за вредновање билансних ставки примењују МСФИ и МФИ за МСП састављају и напомене уз финансијске извештаје.

У актуелном рачуноводственом регулисању финансијског извештавања присутна је неусклађеност прагова разврставања правних лица ЕУ и Србије код великих и средњих правних лица и непостојање прагова разврставања за групе правних лица за које се састављају консолидовани финансијски извештаји, а што је Директивом прописано. Наредном табелом указујемо на разлику у разврставању правних лица у Србији у односу на Директиву ЕУ.

Табела бр. 4: Разврставање правних лица нашим Законом о рачуноводству¹³⁰

Величина правних лица	Просечна вредност пословне имовине (у евр.)	Пословни приход (у еврима)	Просечан број запослених у току године
Микро правна лица	до 350.000	700.000	до 10
Мала правна лица	до 4.400.000 ¹³¹	до 8.800.000 ¹³²	до 50
Ср. правна лица	до 17.500.000 ¹³³	до 35.000.000 ¹³⁴	до 250
Велика правна лица	преко 17.500.000	преко 35.000.000	преко 250

Сва правна лица у Србији састављају финансијске извештаје на бази пет различитих извештајних основа: МСФИ, МСФИ за МСП. Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима за микро и друга правна лица, готовинска основа рачуноводства коју користе буџетски корисници и просто књиговодство које могу да користе предузетници, који су сада сврстани у микро правна лица. Осим тога, код велике већине правних лица предвиђена је могућност слободног избора између две (средња правна лица), односно три извештајне основе (микро правна лица).

Важећи Закон о рачуноводству не садржи одредбе које се односе на професионалног рачуновођу нити на рачуноводствену професију.¹³⁵ Прописано је да: школску спрему, радно искуство и друге услове за лице које обавља послове вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја уређује правно лице, односно предузетник својим општим актом. Значи, компетентност (потребно знање, искуство и професионална оспособљеност) лица која воде пословне књиге и састављају финансијске извештаје није законски дефинисана, па је самим тим учињена нерелевантном, чиме је поузданост финансијских извештаја озбиљно доведена питање.

Међународна Федерација рачуновођа истиче значај шест стубова квалитета

¹³⁰ За класификовање у једну од наведених категорија ентитет треба да испуњава два од три наведена критеријума.

¹³¹ Код Директиве, овај праг износи 4.000.000 евра.

¹³² Код Директиве, овај праг износи 8.000.000 евра.

¹³³ Код Директиве, овај праг износи 20.000.000 евра.

¹³⁴ Код Директиве, овај праг износи 40.000.000 евра.

¹³⁵ Иако у Србији постоји преко 30.000 професионалних рачуновођа.

финансијског извештавања, од којих се два односе се на етику и професију.¹³⁶ Но, Етички кодекс за професионалне рачуновође и Међународни стандарди едукације нису присутни у Закону о рачуноводству.¹³⁷ Осим тога, у законском рачуноводственом регулаторном оквиру у Србији не постоје инструменти заштите јавног интереса, као процедуре којима се предвиђа могућност губљења права пружања професионалних рачуноводствених услуга.

Преводи међународне професионалне регулативе. Финансијско извештавање у Србији, у смислу примене међународне регулативе, доведено је у питање чињеницом да је последње преводе МСФИ и МСФИ за МСП Министарство финансија објавило у 2013. години,¹³⁸ а од тада до данас велики број МРС односно МСФИ је претрпео измене, од којих су многе биле у примени и 2014. и 2015. године; измене МСФИ за МСП вршене су на 21 од 35 одељака и примењују се почев од 1. јануара 2017. године. Интересантно је да превод Међународних стандарда ревизије Министарство још увек није објавило.¹³⁹

Све темељне критике регулаторног рачуноводственог оквира односе се на непоузданост и нестабилност законске регулативе, коју карактеришу честе промене,¹⁴⁰ затим недостатак институционалног оквира финансијског извештавања и изградње људских и других капацитета усмерених на финансијско извештавање у Србији.

И поред тога што у Србији шест деценија у континуитету функционише професионална асоцијација (СРРС),¹⁴¹ Закон о рачуноводству не препознаје професију као једну од детерминанти квалитета финансијског извештавања, већ вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја препушта стихији. Чудно игнорисање вишедеценијских тековина професије признате у иностранству и одустајање од њеног усавршавања у духу потреба актуелних захтева глобализације не доприноси унапређењу квалитета финансијског извештавања у Србији, већ напротив, његовом нарушавању.

Да би се створила погоднија инфраструктура за побољшавање квалитета финансијског извештавања у Србији, неопходна је боља сарадња државних органа, креатора законске регулативе, професионалне асоцијације и академске заједнице која активно учествује у обликовању свести будућих представника

¹³⁶ Остала четири стуба су рачуноводствени стандарди, законска регулатива, контрола спровођења и стандарди ревизије.

¹³⁷ Помињу се само у Закону о ревизији.

¹³⁸ Према члану 3. Закона о рачуноводству и члану 3. Закона о ревизији преводе МСФИ, МСФИ за МСП и Међународних стандарда ревизије решењем утврђује Министарство и објављује их у „Службеном гласнику Републике Србије“ и на интернет страници Министарства.

¹³⁹ Превод Међународних стандарда ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга, издање из 2013. године, објавио је Савез рачуновођа и ревизора Србије. Пошто је арту 2016. године потписан Споразум о донацији између Републике Србије и Светске банке је предвиђена донација у износу од 3,4 милиона евра за пројекат подршке реформи корпоративног финансијског извештавања. Разумно је очекивање да ће у оквиру пројекта који треба допринесе унапређењу инвестиционог окружења у Србији са примарним циљем достизања максималне транспарентности финансијског извештавања и привлачења инвестиција, бити обухваћени и преводи међународне рачуноводствене регулативе.

¹⁴⁰ У току последње две деценије пет пута је доношен нови закон из области рачуноводства: 1993, 1997, 20002, 2006. и 2013. године.

¹⁴¹ Савез рачуновођа и ревизора Србије, чије активности се одвијају у складу са захтевима Међународне федерације рачуновођа, чији је редовни и активни члан скоро већ две деценије, организује стицање и одржавање професионалних звања у складу са захтевима Међународних образовних стандарда и примењује ИФАС-ов Етички кодекс професионалних рачуновођа.

професије. С тим у вези, за установљивање квалитетног система финансијског извештавања важан је и сегмент контроле квалитета финансијског извештавања, који закон не препознаје, а представља једну од чланских обавеза СРРС-а. Осим контроле квалитета, све организације чланице ИФАС-а имају обавезу да испуне и обавезе по питању: (1) Међународни стандарди контроле квалитета, (2) Међународни стандарди едукације професионалних рачуновођа, (3) Међународни стандарди ревизије, (4) Етички кодекс за професионалне рачуновође, (5) Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор, (6) Истраживање и дисциплиновање, (7) Међународни стандарди финансијског извештавања.¹⁴²

Факат је да су измене актуелне законске рачуноводствене регулативе, које су 2013. године вршене без конкретнијег основа, јер њима није извршено усаглашавање са МСФИ-а, нити са Директивом 2013/34, биле таквог карактера да нису обезбедиле бољи квалитет и поузданост финансијског извештавања, а у свему су допринеле нарушавању упоредивости финансијских извештаја конкретног ентитета са ранијим периодима, као и неупоредивости извештаја ентитета из Србије са извештајима ентитета из других земаља. Осим тога, наведена регулатива имала је за последицу значајне материјалне издатке код обвезника финансијског извештавања поводом прилагођавања пословних књига и састављања финансијских извештаја у складу са захтевима измењене регулативе, као и код надлежног органа који се бави обрадом и јавним објављивањем података из финансијских извештаја.

Пошто циљ државних регулаторних органа треба да буде установљивање поузданости објективног система финансијског извештавања, била би неопходна измена законског рачуноводственог оквира што пре, са циљем усклађивања са међународном професионалном регулативом и Директивом, на шта упућује и оцена Европске комисије изнета у Извештају о напретку Србије за 2014. годину у коме је наведено да су потребни даљи напори како би се постигла усклађеност са новом рачуноводственом директивом ЕУ из 2013 године.¹⁴³

2. ПОТРЕБЕ ЗА РЕГУЛИСАЊЕМ РАЧУНОВОДСТВА И РЕВИЗИЈЕ У РС

Основни разлог за адекватно регулисање рачуноводства и ревизије у нашој земљи, у условима глобализације светске привреде, произлази из неопходности обезбеђења подлоге за израду ваљаних финансијских извештаја предузећа. То због тога што је данас, практично, немогуће обезбедити употребљиве информације о финансијском положају и успешности пословања наведених правних субјеката, без постојања усаглашених концепата и стандардизованих методологија при изради основних финансијских извештаја. Баш због тога је неопходно ширење хармонизације и на подручју наше рачуноводствене праксе.

Осим наведеног, објашњење потребе за адекватним регулисањем рачуноводства и ревизије у нас, подразумева краћи осврт на стање нормативне регулације финансијског извештавања (рачуноводства и ревизије) у нашој земљи,

¹⁴² Обавезе чланица Међународне федерације рачуновођа у имплементацији међународне професионалне рачуноводствене регулативе. Приручник Рачуноводствена пракса, бр. 20, октобар 2013. године СППС, Београд, прилог.

¹⁴³ Слична констатација је назначена и у „Нацрту Извештаја о напретку Србије за 2015. годину” ROSC, јун 2015.

као и на могуће правце њеног даљег развоја. Као што смо напред поменули, финансијско извештавање у нашој земљи базирано је на законској регулативи. Детаљније, материја из области рачуноводства и ревизије је нормирана у оквиру пословних закона, специјалних закона и одговарајућих подзаконских аката - уредби и правилника.

Пословним законима обухваћене су само начелне одредбе о вођењу пословних књига, састављању и објављивању рачуноводствених извештаја и ревизији. Управо због тога, пословни закони наше земље, по правилу, нису конзистентни у третирању одговарајуће материје, собзиром да садрже правну празнину. Наиме, без нужних одредби о форми, садржини, верификацији, подношењу и другим радњама у вези са поменутим рачуноводственим извештајима, наши пословни закони остављају огромну правну празнину.

Када су у питању *специјални закони*, они не само што попуњавају наведену празнину, већ и садрже норме којима се регулише проблематика финансијског извештавања. Специјални закони, другим речима, садрже релевантна питања из оквира превасходно финансијског рачуноводства и ревизије рачуноводствених извештаја. Сва основна питања финансијског рачуноводства садржана су у Закону о рачуноводству и ревизији.

Уредбе и правилници, као подзаконска акта, по правилу, детаљније обрађују поједина питања из области пословних или специјалних закона. Нпр., Правилником о начину обављања ревизије рачуноводствених извештаја се утврђују и стандарди ревизије.

Што се тиче могућих праваца даљег развоја нормативне регулативе рачуноводства и ревизије наше земље, ту постоје различита мишљења и то, пре свега, са становишта потребе за постојањем законског и професионалног дела регулативе рачуноводствено-финансијског извештавања. Могу се, с тим у вези, чути сасвим екстремни ставови. Један, да је потребно целокупну материју финансијског рачуноводства само законски регулисати а, с друге стране, да све сем утврђивања обавезе вођења пословних књига и периодичног финансијског извештавања, треба да буде уређено само професионалном регулативом. Познат је став да савремене тржишне привреде захтевају правила и регулисања, односно да у нас постоји потпуна сагласност да треба и даље да постоји и законска и професионална регулатива финансијско-рачуноводственог извештавања. Али се истиче и да треба ићи на радикалније мере замене законодавне у корист професионалне регулативе, односно на замену регулативе дерегулативом, а поготово када се зна да је процес замене регулативе дерегулативом у великом броју земаља оцењен позитивно и кад је већ истрасиран пут за све систематскију примену општих, начелних решења најпре у виду Рачуноводствених принципа, а данас све више, Рачуноводствених стандарда у циљу бржег остваривања ефикасније рачуноводствене праксе.

Захваљујући наведеном, али и чињеници да у нашим позитивним прописима постоји, у основи, двојство регулисања проблематике рачуноводства и ревизије, оправдано је тражити боља решења за отклањање правне празнине у постојећој регулативи финансијског извештавања. У вези са тим, вредно је пажње решење које полази од захтева да се део материје која се тиче проблематике рачуноводства и ревизије разматра у оквиру пословних закона, а део односне материје, тренутно садржане у специјалним законима, обухвати, односно уреди одговарајућим стандардима. Додуше, предложено решење полази од става да се

новим прописима, пословним законима, уреде само одређена питања, а све остало од значаја за квалитетно финансијско извештавање и нормално одвијање савремене рачуноводствене праксе препусти професионалној регулативи (рачуноводственим стандардима). Предложено решење, уосталом, постоји већ дуго у Великој Британији, земљи у којој регулативу финансијског извештавања чине: Закон о предузећима и Рачуноводствени стандарди, уз веома развијену интерну рачуноводствену регулативу.¹⁴⁴

Успешним регулисањем рачуноводства и ревизије у нашој земљи био би, суштински, створен битан услов за квалитетније финансијско извештавање. У вези са тим, овде само указаћемо на потребу превођења финансијских извештаја предузећа (валутно), односно превођења финансијских извештаја предузећа или филијала са основне домаће на валуту земље у којој је седиште корпорације.¹⁴⁵

Суштински, нормативна регулатива рачуноводства може бити:

- законска - на бази правних одредби, општих и посебних правних прописа,
- професионална - на бази рачуноводствених начела и стандарда и
- интерна - на бази интерних правила предузећа о рачуноводству.

2.1. Законска регулатива

Темељ законске регулативе представљају закони и подзаконски прописи којима се уређују битна подручја из области рачуноводства и финансијског извештавања, а на основу Закона о рачуноводству и ревизији.¹⁴⁶

Када је реч о законској регулативи треба имати на уму да се ради о нормама прописаним од стране надлежних органа, односно да се ради о законским прописима иза којих стоји принуда државе.¹⁴⁷

Анализирајући ранија законска решења, као што је Закон о рачуноводству из 1996. године,¹⁴⁸ може се рећи да је то био реформски пројекат, програмиран као прелазно решење до непосредне примене МРС. Исте године донет је и Закон о ревизији рачуноводствених извештаја,¹⁴⁹ први пут у нашој нормативној пракси, као посебан закон, што је тада требало да представља истинско опредељење за изградњу модерног система рачуноводственог извештавања.

Наведени закони представљали су суштински напредак у правцу хармонизације, јер је требало да обезбеде компаративно рачуноводствено извештавање Републике Србије са земљама Европске уније. Водила овог закона била је веће приближавање напредној пракси земаља Европске уније, уз задржавање сопствених специфичности, који се огледају у доношењу подзаконских прописа и националне професионалне регулативе. Општи закључак је да ни тадашња законска рачуноводствена регулатива у Републици Србији није пратила у довољној мери развој привреде. Измене и допуне, до којих је дошло 1999. и 2001. године, удаљиле су још више Закон од предвиђеног циља наставка реформи, које би омогућиле стандардизацију финансијског извештавања у складу

¹⁴⁴ Крстић, др Јован., Ибид.

¹⁴⁵ Ибид.

¹⁴⁶ Службени гласник РС, бр. 62/2013, 30/18.

¹⁴⁷ Крстић, др Ј., Јездимировић, др М., (2000), „Финансијско рачуноводство“, Економски факултет, Ниш.

¹⁴⁸ „Службени лист СРЈ”, бр. 30/96., 74/99., 01/2000. и 71/01.

¹⁴⁹ Spenser K.N. Pickett., (2007), „Приручник за интерну ревизију“, СРРС.

са дометима Европске уније. Највећи број критичара овог Закона напомиње да је појединим нејасним одредбама и без пратећих прописа, он био неприменљив и као такав онемогућавао је наставак процеса хармонизације финансијског извештавања и ревизорских услуга са стандардима ЕУ. Данас се финансијско извештавање Републике Србије заснива на посебним Законима (о рачуноводству и ревизији) из 2013. и 2018. године¹⁵⁰ и према наводима законодавца, основни циљ Закона је даља хармонизација финансијског извештавања.

Ако је циљ наше економије приближавање европском тржишту, према важећим Законима (о рачуноводству и ревизији), Србија нема потребан нормативни капацитет за транспарентно финансијско извештавање, какво се очекује од будућег члана Европске уније. Слажемо се са свима онима који истичу да наш важећи регулаторни оквир у овом тренутку нема европско решење. Наше размишљање, појачава чињеница да нису донети пратећи прописи за примену оба Закона (о рачуноводству и ревизији), што додатно представља лимитирајући фактор.

Доста је питања у стручној јавности везаних за нове Законе (о рачуноводству и ревизији), а најчешће постављано питање је због чега се законодавац у образложењима наведених регулатива позивао на глобалне стандарде и институције, а истовремено доносио Законе супротно њиховим захтевима? Исто тако, веома важно питање је: коме је у интересу континуирано урушавање рачуноводственог информационог система и олако одбацивање МРС, правила и процедура. Све то, мишљења смо, имало је за циљ да се актуелним законима маргинализује рачуноводствена професија. Наиме, претходни Закон омогућавао је да се Национална комисија за рачуноводство и Комора овлашћених ревизора не баве послом за који су овлашћени. То је трајало све док Министарство финансија није створило услове за примену Закона о рачуноводству и ревизији. Иначе, на сва постављена питања одговор треба тражити у периоду припрема и доношења претходног и важећег Закона о рачуноводству и ревизији.

Чињеница са којом се слажемо са стручном јавношћу је да од 1999. године до данас СРРС није био укључен у активности око предлагања и уређивања законске рачуноводствене регулативе, нити је исти могао да има утицај на Министарство финансија, иако је у више наврата указивао законодавцу на последице доношења лоших законских решења. Уместо изворног информисања од стране струке и међународно-признате професионалне организације, овлашћени представници Владе су често дезинформисани од стране њихових чиновника и представника ревизорских фирми, као и од појединих чланова Националне комисије за рачуноводство. На неадекватан начин презентована светска искуства о законској и професионалној регулативи, као и о рачуноводственој професији утицали су и на лошу репутацију националног СРРС, што је за исход имало лоша законска решења претходног и садашњих Закона (о рачуноводству и ревизији), а посебно формирање Коморе овлашћених ревизора и Националне комисије за рачуноводство, нових тела састављених од лојалних рачуновођа, тј. од стране Владе. Све то је, према наводима СРРС, довело до тога да није постојала заинтересованост за квалитет финансијског извештавања, већ за привилегије на терет пореских обвезника. Разумљиво, то је до сада коштало пореске обвезнике Србије преко пола милиона евра, а погрешна

¹⁵⁰ Службени гласник РС, Ибид.

законска решења осиромашену привреду преко 200 милиона. У стручној јавности провејава мишљење да су резултати примене претходног и ових Закона сива економија, непоздани финансијски и ревизорски извештаји са већ видљивим и несагледивим последицама у будућности. У вези с тим, одговорни надлежни органи морају извући поуку из Законом наметнутог „хаоса“. Актуелни Закони (о рачуноводству и ревизији) дају лошу основу за финансијско извештавање и тако остављају трајно лоше последице по привреду и живот грађана. Научна и стручна јавност указују да је рачуноводствена инфраструктура у Србији данас на најнижем нивоу квалитета, што је резултат погрешног креирања законодавне рачуноводствене регулативе у претходној деценији, којом је поништен већ достигнути ниво стандардизације рачуноводственог информисања. Мишљења смо да ће све то пуно коштати будући развој рачуноводствене професије и утицати на даљи квалитет финансијског извештавања. Стручна критика оба Закона (о рачуноводству и ревизији), за које надлежни орган још увек није створио услове за примену, указује да су исти потпуно урушио већ достигнути ниво развоја законодавне и професионалне регулативе. Они и подзаконски прописи донети на основу њих и њихова примена то потврђују, а све што је рађено на плану рачуноводствене регулативе од 1999. године у континуитету је уназађивало рачуноводство, финансијско извештавање и рачуноводствену професију. Овакво законско експериментисање Владе, чини нам се, било је усмерено ка маргинализовању међународно признате рачуноводствене професије и њене асоцијације.

СРПС треба да буде креатор добре рачуноводствене праксе и прихватљивог нивоа стандардизације. Постојећим Закономима и даље се омогућава стварање нове вештачке професије од стране привилеговане групе „појединачна-ревизора“, позивајући се на глобалне стандарде и развијена светска искуства, и поред тога што таква решења развијена напредна пракса нема. Факат је да вишегодишњи експерименти мењања Закона и лоша законска решења превише коштају пореске обвезнике Србије и њену привреду. Јавне расправе о закону није било, а на расправи о Нацрту у Привредној Комори Србије предлагач (Влада) није прихватио аргументоване примедбе науке и струке. Такође, није прихваћен ни јединствен Предлог Закона о рачуноводству СРПС.

Србија је после добијања статуса државе кандидата за чланство у Европској унији (1. март 2012. године),¹⁵¹ опредељењем за чланство у ЕУ у оквиру остваривања стабилног финансијског окружења, између осталих прихватила обавезу спровођења потпуне хармонизације процеса финансијског извештавања са регулаторним оквиром и праксом ЕУ.¹⁵²

Хармонизација финансијског извештавања у Србији започета је пре догађаја за приступање ЕУ. Односно, Савез рачуновођа и ревизора Србије (СРПС) - професионална организација основана 1955. године, је као пуноправни члан

¹⁵¹ Статус државе кандидата за чланство у ЕУ, поред Србије имају и Турска, Исланд, Црна Гора и Македонија.

¹⁵² Наведена активност треба да буде реализована у оквиру спровођења Националног програма за усвајање правних тековина ЕУ (EU acquis), који подразумева испуњавање свих потребних политичких, економских, правних и институционалних критеријума за чланство у ЕУ у најкраћем року, уз нарочито посвећивање пажње успостављању одрживог развоја и повећању конкурентности привреде Србије кроз спровођење економских и друштвених реформи, завршетак процеса транзиције, развијање економије засноване на знању и остваривање стабилног финансијског и макроекономског окружења.

Међународне федерације рачуновођа (IFAC), у оквиру својих чланских права и обавеза, донео одлуку 29. децембра 1998. године. о непосредној примени Међународних рачуноводствених стандарда, када се за то стекну законски услови. Савез је истовремено и својим активностима подржао ову одлуку, а превасходно превођењем МРС и МСФИ и SIC I IFRIC и тумачењем њихове примене, као и превођењем Међународних стандарда ревизије и IFAC-овог Етичког кодекса професионалних рачуновођа, те прихватањем његове директне примене.

Веома важну улогу у вези са обезбеђењем услова за квалитетно финансијско извештавање има држава и регулаторна тела, професионалне организације и независна тела, чији задатак је надзор над квалитетом финансијског извештавања.

Регулатива која се односи на рачуноводствени систем у Србији подразумева Закон о рачуноводству,¹⁵³ Закон о ревизији,¹⁵⁴ Закон о државној ревизорској институцији,¹⁵⁵ и Закон о буџетском систему,¹⁵⁶ Уредбу о буџетском рачуноводству¹⁵⁷ за кориснике буџетских средстава, као и подзаконска акта донета на основу наведених прописа, којима су прописана битна питања финансијског извештавања.¹⁵⁸ Набројане чињенице показују да је законски рачуноводствени регулаторни оквир у Србији веома диференциран по више основа. Тако, законска рачуноводствена регулатива је посебна за јавни и за приватни сектор; извршено је раздвајање законског регулаторног оквира посебно за рачуноводство и за ревизију; а кад је реч о контним оквирима, актуелни подзаконска акта упућују на тринаест различитих контних оквира. Важећи Закон о рачуноводству не обезбеђује потребан амбијент који омогућује транспарентно финансијско извештавање све динамичније привреде, која очекује укључење на тржиште Европске уније.

Чињеница је да је СРРС једина професионална организација, која је међународно призната и која мора својим радом да омогући хармонизовано финансијско извештавање, а с циљем ефикаснијег приближавања стандардима Европске уније. Професионални задатак Савеза је уређење законске регулативе и остваривање циљева струке зацртане још пре педесетак година.

СРРС мора да тражи од друштва, секције, асоцијације, а посебно од Коморе, предузећа и предузетника за рачуноводствене услуге да дају допринос развоју хармонизованог финансијског извештавања. Савез мора стручно пружати већи отпор лошим законским решењима и осталим неуређеним законима које покушавају да лобирањем наметну „одговорана лица“ из владајућих структура, а који ништа не доприносе стандардизацији и квалитету финансијског извештавања, те ни рачуноводственој професији и њеној будућности. Иначе, стручне критике на рачун постојећих Закона (о рачуноводству и ревизији) усмерене су на селективну примену МРС/МСФИ, без правила за њихову имплементацију.

¹⁵³ „Службени гласник РС, бр. 62/13.

¹⁵⁴ „Службени гласник РС“ бр. 62/13.

¹⁵⁵ „Службени гласник РС“, бр. 101/05, 54/07 и 36/10.

¹⁵⁶ „Службени гласник РС“, бр. 54/09... и 103/15.

¹⁵⁷ „Службени гласник РС“, бр. 125/03 и 12/06.

¹⁵⁸ У многим земљама питање рачуноводственог извештавања регулише се Законом о компанијама или Законом о трговачким друштвима; у Србији се чл. 57, 86-89, и 174. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/11.. и 5/15) регулишу само начелна питања информисања о пословању.

Залажемо се за финансијско извештавање Републике Србије, које ће бити усклађено са искуствима и стандардима који се примењују у Европској унији.¹⁵⁹ Сматрамо да постојећи Закони (о рачуноводству и ревизији), својим решењима, не могу донети очекиване резултате на пољу хармонизације финансијског извештавања, те да их треба хитно мењати.

2.2. Професионална регулатива

Током последњих пола века у Југославији, финансијско извештавање је базирано на законској регулативи (регулацији), која је следила углавном формалне промене у привредном систему земље и омогућивала спровођење државне контроле над привредом, односно предузећима. У склопу реформе привредног система, крајем осамдесетих година у нас, дошло је до значајнијих промена у законодавној регулативи финансијско-рачуноводственог извештавања. Наиме, најпре су донети пословно-системски закони (Закон о предузећима 1988, Закон о банкама и другим финансијским организацијама 1993. и др.), а затим специјални закони Закон о рачуноводству (1989) и Закон о ревизији рачуноводствених исказа (1996). Разуме се, наведени закони су праћени одговарајућим подзаконским актима уредбама и правилницима.

Релативно доста рано, још давне 1972, у Југославији је започета активност на припремању и усвајању професионалне рачуноводствене регулативе. Као резултат тих активности настали су: Кодекс рачуноводствених начела и Кодекс професионалне етике рачуновођа (1973). У међувремену, у оквиру наведених кодекса, не само да су извршена одговарајућа усаглашавања (терминолошка и др.), већ је донета и главнина Југословенских рачуноводствених стандарда (1991, 1992). Услед не примењивања истих у поступку финансијског извештавања дошло је до усвајања међународне рачуноводствене регулативе. Тачније, у нас су усвојени Међународни стандарди ревизије (1997) и Међународни рачуноводствени стандарди (1998) као домаћи, односно национални стандарди. Ово првенствено ради побољшања финансијског извештавања и то како у националним оквирима, тако и на међународном плану, у оквиру глобалне економије.

2.2.1. Елементи професионалне регулативе рачуноводства и ревизије у нас

Професионална регулатива рачуноводства и ревизије подразумева скуп норми у виду стандарда и кодекса, прописаних од стране професионалних органа и организација рачуноводствене и ревизорске струке, иза којих стоји професионална етичка принуда. Имплементација ових норми заснива се на схватању њиховог значаја од стране рачуновођа и ревизора и на моралној и професионалној обавези поштовања струковних упутстава. „У литератури и развијеној рачуноводственој пракси углавном је прихваћен став да суштинске елементе професионалне регулативе рачуноводства и ревизије чине“:¹⁶⁰

- Општеприхваћена рачуноводствена начела,
- Рачуноводствени стандарди и Стандарди ревизије и
- Кодекси етике рачуновођа и ревизора.

¹⁵⁹ Станковић, мр С., „Изазови државне ревизије у Србији“, Ревизор, Београд, број 1-2/2010.

¹⁶⁰ Ибид.

Општеприхваћена рачуноводствена начела представљају основне рачуноводствене истине, односно неприкосновену подлогу, обавезни оквир и исходите свакој рачуноводственој регулативи (законској или професионалној).

Рачуноводствени стандарди дефинишу се као униформна правила за екстерно финансијско извештавање, применљива на све или на одређене врсте ентитета. Обликују се ради стварања подлоге за истинито и поштено финансијско извештавање, а као основа рационалног финансијског извештавања могу се класификовати по више основа, односно начина. Тако, познати аутор из ове области Бенстон сматра да рачуноводствени стандарди могу бити класификовани двојачко:¹⁶¹

- према њиховој суштини и
- према методу њиховог припремања и примењивања.

Што се тиче *Стандарда ревизије*, треба истаћи да они нису ништа друго до правила и норме које се морају поштовати при обављању ревизије и чијом применом се осигурава стандардни квалитет услуге коју врши ревизија. И, као и рачуноводствени, и стандарди ревизије могу бити национални и међународни. Међународни стандарди ревизије (МСР), уопштено представљају упутства која независне јавне рачуновође, односно ревизори користе при обављању ревизије. Донети су од стране Комитета за међународну праксу ревизије (IAPC), тј. Међународне федерације рачуноводја (IFAC), најпре у виду прегледа међународних упутстава за ревизију и пратеће услуге, а од 1991. наведена упутства користе се као Стандарди ревизије. Значај МСР за обезбеђење кредибилитета финансијског извештавања у глобалној економији произлази из чињенице да је постигнут договор између држава чланица ЕУ да од 1998., као најбољу праксу прихвате МСР развијене од стране Међународне федерације рачуновођа.

Кодекс професионалне етике рачуноводја и Кодекс професионалне етике ревизора усвојени су 17. септембра 1993. године и садрже: Основне етичке концепте, Опште принципе професионалног понашања, Правила исправног поступања, Области ризика, Забране, Тумачења правила и дефиниције релевантних појмова. Обухватају сва битна подручја у рачуноводственој и ревизорској професији, као што су односи према: послу, корисницима услуга, односно клијентима, колегама и трећим лицима.

Начелно посматрано, наведени кодекс садржи три дела и то:

- А-део - односи се на све професионалне рачуноводствене експерте,
- Б-део - односи се на професионалне рачуноводствене експерте који обављају праксу од јавног значаја и
- В-део - односи на професионалне рачуноводствене експерте који раде код послодавца.

2.2.2. СРРС и рачуноводствена професија у нас

У нашој земљи прихваћено је становиште да је Савез рачуновођа и ревизора Србије (СРРС) асоцијација стручних лица у области рачуноводства,

¹⁶¹ Наведено према., Ибид.

ревизије и пословних финансија. Она, као најстарија професионална организација у нас (од оснивања до данас), остварила је задовољавајуће активности. Нпр., на плану стручног усавршавања рачуновођа 1985., ондашњи Савез рачуноводствених и финансијских радника Југославије, у сарадњи са Службом друштвеног књиговодства и групом научних радника, урадио је научно-истраживачки пројекат „Рационализација књиговодства“, као почетну фазу у дугорочном научно-истраживачком пројекту рационализације рачуноводства у нашој земљи. Затим, 1989, на Конференцији Савеза рачуноводствених и финансијских радника Југославије (29.6.1989.) донета су Рачуноводствена начела. Потом, 1992, усвојена је главнина Југословенских рачуноводствених стандарда и сл. Значајно је нагласити да је 25. октобра 1997, на седници Скупштине Међународне федерације рачуновођа (*International Federation of Accountants-IFAC*), СРПЈ примљен као пуноправни члан IFAC-а. Разуме се да је пријем Савеза у пуноправно чланство IFAC-а значајан догађај не само за рачуноводствену професију, већ и земљу у целини. Те активности остварене су уз бројна ограничења - ванрачуноводствених и других, која су била присутна у периоду постојања и деловања Савеза као професионалне организације.

Што се тиче улоге СРПС у развоју рачуноводствене професије у нас, треба рећи да је она веома значајна, нарочито после проглашења Савеза рачуновођа и ревизора Југославије као пуноправног члана IFAC-а. Наиме, сам пријем Савеза значио је снажење активности у погледу развоја рачуноводствене професије. Према IFAC-овом Упутству за оцену испуњености критеријума и обавеза чланица, јасно се истичу следеће активности:

- да асоцијација - чланица мора да предузима активности које доказују њену подршку IFAC-у и његовој мисији развоја и јачања координиране светске рачуноводствене професије;
- организација - чланица мора бити активна, делујућа професионална рачуноводствена организација;
- организација - чланица мора плаћати чланарину IFAC-у.

Испуњење претходних захтева подразумева да се СРПС трансформише у праву професионалну асоцијацију истинских овлашћених рачуновођа, а да би се целовито одредило његово место и улога у развоју рачуноводствене професије у нашој земљи, сматрамо да би било потребно да се спроведе одговарајуће упоредно истраживање наведене проблематике, што би резултирало одређеним пројектом о даљем развоју рачуноводствене професије. Кад је реч о називу асоцијације, мишљења смо да треба задржати постојећи назив, што би омогућило обликовање јединствене рачуноводствене професије која би обухватала сва лица ангажована на пословима рачуноводства и ревизије. Дабоме, била би обухваћена само она лица - рачуновође и ревизори, који се баве јавном рачуноводственом праксом. Што се тиче саме мисије Асоцијације, она мора бити јасно дефинисана у правцу развоја и јачања рачуноводствене професије тако да Савез буде у стању да у јавном интересу пружа услуге конзистентно високог квалитета. Компетентност у заступању интереса професије, уместо на основу броја чланова, треба да буде обезбеђена на основу високе специфичне тежине организације засноване на високом степену стручних и моралних карактеристика њених чланова. Исто, стручне способности морају бити потврђиване на основу ригорозне испитне процедуре, после чега се стиче одређено професионално звање. Савез треба да

буде елитна, а не масовна организација, каква је она сада и која истрајава на концепцији да чланови организације буду сви који се баве пословима рачуноводства, финансија и ревизије, независно од достигнутог нивоа стручне способности и сл.

Само удруживање чланства Савеза треба да има два вида - обавезан и добровољан, где би обавезном организовању спадали рачуновође и ревизори као рачуноводствени експерти, који се баве јавном рачуноводственом праксом или рачуноводственом ревизијом.

Онда када је реч о нивоу професионалних звања у оквиру рачуноводствене професије у нас, вероватно треба извршити одговарајуће редуковање истих и уместо пет различитих профила који су прописани ЈРС 31 - Стручна оспособљеност за самостално вођење рачуноводства (рачуновођа, самостални рачуновођа, ревизор, овлашћени рачуновођа и овлашћени ревизор), треба увести само два профила и то: самостални (главни) рачуновођа и овлашћени (јавни) рачуновођа, односно рачуноводствени експерт.

Важан правац деловања Савеза, треба да буде његово активно учеће у промовисању програма, активности и саопштења IFAC-а, све у смислу подржавања активности IASC-а, упознавањем својих чланова са свим МРС које он доноси. Само учлањење у IFAC обавезује да се прихвати одговорност према целокупној јавности коју опслужује, чији општи израз представља Кодекс моралних вредности који регулише професионално понашање чланова асоцијације. Главно резултат основних активности деловања Савеза рачуноводствених експерата огледало би се у професионализацији чланства, у смислу развоја компетентности и етичности на свим нивоима.

2.3. Интерна регулатива

Актуелни Закон о рачуноводству и ревизији дефинише интерну регулативу као општа акта која доноси правно лице, односно предузетник, а која садрже посебна упутства и смернице за вођење пословних књига, рачуноводствену политику за признавање, процењивање имовине и обавеза, прихода и расхода, упутства и смернице за усвајање, достављање и обелодањивање финансијских извештаја, као и друга питања вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја за која је овим законом прописано да се уређују општим актом правног лица, односно предузетника, у складу са законском и професионалном регулативом.¹⁶²

Актуелни Закон о рачуноводству дефинише да предузетник може да доноси Правилник о рачуноводству и рачуноводственим политикама, што је у складу са захтевима интерне регулативе, као специфичним питањима везаним за конкретне околности појединачних предузећа. Он, дакле, представља конкретизацију законске и професионалне регулативе и слободу избора између више решења.

Правилником о рачуноводству дефинише се функционисање организације рачуноводственог система предузећа, одређују интерни рачуноводствени контролни поступци, као и лица одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене. Исто тако, њиме се регулише састављање исправа о пословној промени, уређује кретање рачуноводствених исправа, рокови за њихово достављање на даљу обраду и утврђују рачуноводствене политике привредног субјекта, у складу са свим захтевима МРС/МСФИ. Рачуноводствене политике, како је напоменуто, представљају

¹⁶² Зборник радова, „Улога рачуноводства и ревизије у управљању предузећем и тржишном привредом“, СРРС, Београд, 1991.

саставни део интерне рачуноводствене регулативе пословног субјекта. Та материја рачуноводствених политика уређена је МРС 8 – Рачуноводствене политике, као промене рачуноводствених процена и грешке (посебна начела, основе, договори, правила и пракса које примењује пословни субјекат при састављању и презентовању финансијских извештаја, а у складу са МРС/МСФИ). Дакле, усвојене рачуноводствене политике односе се на признавање, укидање признавања, мерење и процењивање средстава, обавеза, прихода и расхода привредног субјекта приликом састављања финансијских извештаја.

Важност и значај рачуноводствених политика мери се њиховим утицајем на приказану слику имовинског, финансијског и приносног положаја предузећа.¹⁶³

Закон о рачуноводству прописује да су директор и управни одбор правног лица, односно предузетник, одговорни за истинито и објективно приказивање позиција у финансијским извештајима, а менаџмент привредног ентитета доноси одлуку о избору и утврђивању рачуноводствених политика.

При избору и утврђивању рачуноводствених политика, кључна улога је на руководиоца службе рачуноводства. Иначе, одлуку о усвајању рачуноводствених политика доноси управа пословног субјекта, а не рачуновође који воде пословне књиге и састављају финансијске извештаје, што се може уочити на више места МРС/МСФИ. За постизање таквог стања, рачуноводствена политика мора бити константна у захтевима примене унутар сваког извештајног периода и у низу наредних периода.¹⁶⁴

¹⁶³ Крстић, др Ј., и Стојилковић, др М., „Примена рачуноводствених стандарда за мала и средња предузећа“, Зборник радова, Економске теме, бр. 5/2003.

¹⁶⁴ Ранковић, др Ј., „Савремени изазови финансијско-рачуноводственог извештавања“, Књиговодство, бр. 6/1996, Београд.

V
ИНСТРУМЕНТИ
ФИНАНСИЈСКОГ
ИЗВЕШТАВАЊА

1. МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА (МСФИ)

На самом почетку расправе о МСФИ-а неколико речи о основама на којима се гради њихово поимање, односно о:

- Одређењу МСФИ-а и циљу њихове примене;
- Начину којим су у Приручнику обрађени МСФИ-а;
- Делокругу МСФИ-а; и
- Обавезности и проблемима примене МСФИ-а у нас.

1.1. Одређење и циљ примене МСФИ-а

Рачуноводствени стандарди су обавезујућа правила о начину рачуноводственог обухватања трансакција, састављању и приказивању финансијских извештаја. Једну групу тих стандарда чине и Међународни стандарди финансијског извештавања, које усваја, доноси одлуке о њиховим изменама или их укида, Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) - чије је седиште у Лондону. Ово тело је правни следбеник Одбора Комитета за међународне рачуноводствене стандарде (IASC), који је усвојио највише Међународних рачуноводствених стандарда (IAS)¹⁶⁵.

Овде коришћени термин „Међународни стандарди финансијског извештавања“ обухвата Стандарде и Тумачења, односно:

- Међународне рачуноводствене стандарде (29 Стандарда¹⁶⁶), уз напомену да је Одбор Комитета за међународне рачуноводствене стандарде (IASC) исте доносио под називом „Међународни рачуноводствени стандарди“;
- Међународне стандарде финансијског извештавања (8 Стандарда), уз напомену да Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) исте доноси под називом „Међународни стандарди финансијског извештавања“ и
- Тумачења која даје Комитет за тумачења међународног финансијског

¹ Када је 2002. године започео са радом *Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде* је донео одлуку да сва 34 тада постојећа и важећа *Међународна рачуноводствена стандарда* и свих 30 тада постојећих и важећих *Тумачења* остану на снази, све док не буде донета одлука да се више не примењују.

¹⁶⁶ Број наведен у загради означава број важећих Међународних рачуноводствених стандарда на дан 01.01.2009. године. Ова напомена важи и за број Међународних стандарда финансијског извештавања и Тумачења.

извештавања /IFRIC/¹⁶⁷ (13 Тумачења, плус 11 Тумачења које је донео Стални комитет за тумачења /SIC/).

Треба рећи да Одбор по важности не рангира Стандарде изнад Тумачења, јер су она по статусу исте важности као и Стандарди. Иначе, Регулаторни оквир Одбора сем Међународних стандарда финансијског извештавања чини и Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја. Одбор је објавио и Предговор стандардима финансијског извештавања, у коме излаже своје циљеве, структуру и начин рада, наводи своју одлуку из 2001. године о континуитету наставка Међународних рачуноводствених стандарда и Тумачења, указује на делокруг, овлашћења, време примене, језик на коме су одобрени и начин на који се преводе Међународни стандарди финансијског извештавања.

Осим тога, Одбор је усвојио праксу да уз ново донете Стандарде (али не као њихов део) објављује и документ под називом "Основе за закључке", који документ садржи најважније дилеме, мишљења и разлоге због којих се Он определио да конкретан Стандард изгледа онако како је усвојен.

Темељни циљ примене Међународних стандарда финансијског извештавања је обезбеђење квалитетних финансијских извештаја конкретног привредног субјекта и њихове упоредивости са:

- Његовим финансијским извештајима из претходних обрачунских периода или
- Финансијским извештајима неког другог (упоредивог) привредног субјекта, без обзира на локацију (посматрано географски).

Међународни стандарди финансијског извештавања су настали као одраз потребе за хармонизовањем рачуноводствене праксе на нивоу света. Глобализација светског тржишта капитала условљава бржи развој и примену Међународних стандарда финансијског извештавања као битног предуслова за стварање и приказивање квалитетнијих финансијских извештаја не само непосредних учесника на финансијским тржиштима, већ посредно и свих привредних субјеката који имају интерес и потребу за страним инвестицијама. Несметано кретање капитала између земаља захтева уједначавање садржаја и форме финансијских извештаја како би се олакшало њиховим корисницима, пре свега инвеститорима, њихово коришћење и упоређивање ради доношења оптималних инвестиционих одлука уз што мањи ризик. Примена Међународних стандарда финансијског извештавања у финансијском извештавању привредних субјеката пружа инвеститорима релевантне информације, смањује трошкове прибављања информација, утиче на приступ тржиштима капитала и чини да расположиве информације буду упоредиве на међународном нивоу.

Ради отклањања недоумица код примене Међународних рачуноводствених стандарда био је формиран Стални комитет за тумачења (SIC), који је саставио већи број Тумачења. Његов наследник од 2002 године је Комитет за тумачења међународног финансијског извештавања (IFRIC). Иако сама тумачења нису Међународни рачуноводствени стандарди, њихова примена је обавезујућа за оне који примењују Међународне стандарде финансијског извештавања. Свако тумачење, углавном, има три дела: питања, консензус (одговоре на питања) и основу за закључивање, а до 2004. године скоро сваки Међународни

¹⁶⁷ Овај Комитет је правни следбеник *Сталног комитета за тумачења* (SIC).

рачуноводствени стандард у свом уводном делу има побројана Тумачења у којима се појашњавају нека од питања која су значајна за његову примену. Сваки Стандард тумачи се и примењује у контексту његовог циља.

1.2. Тумачење МСФИ-а

У Приручнику су посебно обрађени Оквир, Међународни стандарди финансијског извештавања и Међународни рачуноводствени стандарди. Тумачења нису посебно обрађена, јер је њихово објашњење садржано у оквиру конкретног Стандарда на који се односе.

Онда када се у Приручнику користи назив „Стандард“ (са великим почетним словом „С“) мисли се и на Међународне рачуноводствене стандарде и на Међународне стандарде финансијског извештавања. Иначе, сваки Међународни рачуноводствени стандард и Међународни стандард финансијског извештавања је потпун званичан документ и има две врсте делова - параграфа (ставова), односно:¹⁶⁸

- Параграфе облика правила, односно начела, за која се у стручној литератури употребљава израз стандард (где је употребљено мало почетно слово „с“), У тексту су Стандарда означени болдираним словима и императивно су постављени, односно привредни субјект је дужан да примени захтеве тог стандарда и то на све важне ставке у финансијским извештајима, како би они били усклађени са Међународним стандардима финансијског извештавања.
- Параграфе облика смерница и објашњења за примену параграфа у облику стандарда (пише се малим почетним словом „с“). Поред скоро сваког стандарда налазе се одговарајуће смернице и објашњења за његову примену, а у тексту смернице и објашњења нису болдирани. Параграфи облика смерница и објашњења нису императивно постављени, већ објашњавају како применити стандарде, или зашто је нешто предвиђено стандардом.

За нека објашњења у Приручнику употребљен је израз „Стандарди и Тумачења“, а за нека „Међународни стандарди финансијског извештавања“. Па тако: израз „Стандарди и Тумачења“ примењује се када за конкретно разматрану ситуацију (пословну трансакцију) у постојећим Стандардима и Тумачењима постоји захтев или препорука, док се израз „Међународни стандарди финансијског извештавања“ користи када се поред Стандарда и Тумачења мисли и на Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја. Јер је, наиме, могуће да у постојећим Стандардима или Тумачењима за конкретну ситуацију (пословну трансакцију) нема одговарајућег захтева или препоруке, када се привредни субјект ослања на захтеве и препоруке из Оквира.

У појединим Стандардима предвиђена су два или више рачуноводствена поступка за неке трансакције и привредни субјект треба да процени који од њих треба применити, чија примена би допринела квалитету финансијских извештаја.

¹⁶⁸ У наставку *Приручника*, када самостално употребимо термин „Стандард“, мислимо на потпун документ (скуп „стандарда“ и „смерница и објашњења“), а када самостално употребимо термин „стандард“, мислимо на део неког „Стандард“-а, укључујући и смернице и објашњења. Сем тога напомињемо и да се израз „Стандард“ односи и на *Међународне рачуноводствене стандарде* и на *Међународне стандарде финансијског извештавања*.

Приручником су дати и примери примене Међународних стандарда финансијског извештавања, за које се сматра да ће се најчешће појављивати у пракси, али и за пословне промене код којих се најчешће јављају проблеми.

Текстови у Приручнику не садрже цитирање параграфа Стандарда и Тумачења, јер Приручник нема облик коментара Међународних стандарда финансијског извештавања.

На почетку сваког Стандарда дате су дефиниције израза који се у њему користе и корисник Стандарда треба добро да овлада овим изразима, с обзиром да је то битан предуслов за њихово разумевање. Приликом објашњавања Међународних стандарда финансијског извештавања определили смо се да проширимо приказ израза који се у њима користе у односу на текст Међународних стандарда финансијског извештавања. Због јаснијег приказивања изложене материје, неки изрази означени су косим словима.

1.3. Делокруг МСФИ-а

Према Међународним стандардима финансијског извештавања комплет финансијских извештаја привредног субјекта обухваћен је:

- извештајем о финансијском положају (биланс стања),
- извештајем о оствареним резултатима (биланс успеха),
- извештајем о токовима готовине,
- извештајем о променама на капиталу и
- напоменама.

Поред наведених извештаја у оквиру финансијског извештавања могу се подносити и: годишњи извештаји руководства о пословању, коментари руководства, мишљење ревизора и друге исправе.

Међународни стандарди финансијског извештавања примењују се на састављање и приказивање финансијских извештаја опште намене за: привредне субјекте који послују по систему добити: предузећа, банке, друге финансијске организације, друштва за осигурање, осим ако неким Стандардом другачије није назначено. У пракси постоји дилема да ли се Међународни стандарди финансијског извештавања примењују и код састављања финансијских извештаја привредних субјеката у стечају. Како се отварањем поступка стечаја не мења циљ постојања привредног субјекта (стечај је поступак, а понекад и покушај финансијског опоравка привредног субјекта) нормално је да и такви привредни субјекти могу, ако је то примерено, користити Међународне стандарде финансијског извештавања.

Сваки Стандард се, посматран одвојено, примењује на све догађаје и трансакције који се уклапају у његове дефиниције, осим ако конкретним Стандардом није другачије назначено.

Међународни стандарди финансијског извештавања се не примењују на безначајне ставке, а сам значај ставки из свог делокруга одређује сваки Стандард појединачно, с тим да се, сем ретког изузетка, не врши квантификовање „прага“ значајности. Покаткад се у Стандардима за квантификовање значаја ставки употребљавају посебни термини, као на пример „материјално значајне грешке“ - у МРС 8 Рачуноводствене политике, промена рачуноводствених процена и грешке.

Значај је понекад одређен не величином, већ природом трансакције. А, под значајношћу се подразумевају и ризици.

Стандарди се баве:

- Признавањима - као вид одређивања да ли се нека ставка може наћи у неком од финансијских извештаја (почетно и накнадно) и вредновањима – као систем одређивања износа (мерењем или процењивањем) у ставу за књижење ставки (почетно и накнадно) у финансијским извештајима и
- приказивањима (презентовање) и обелодањивањима (објављивање) у вези са ставкама финансијских извештаја и самим финансијским извештајима.

Полазећи од самих обвезника примењивања Међународних стандарда финансијског извештавања израз „привредни субјект“ односи се на предузеће, банку, друштво за осигурање, односно и друге облика привредног организовања који су у обавези да примењују Међународне стандарде финансијског извештавања.¹⁶⁹ С друге стране, израз „правно лице“ се употребљава само када се одређени Стандард односи на субјект привређивања који мора бити у форми одговарајућег правног лица (не може бити физичко лице - предузетник).

Иначе, сви проблеми финансијског извештавања који произлазе из непосредне примене Међународних стандарда финансијског извештавања настају због:

- Карактеристика Међународних стандарда финансијског извештавања и
- Прилика у којима функционишу привредни субјекти који непосредно примењују Међународне стандарде финансијског извештавања.

1.3.1. Карактеристике МСФИ-а

Неке од важних особина Међународних стандарда финансијског извештавања су:

а) Међународни стандарди финансијског извештавања су комплексни и обимни.

Садржај МСФИ изложен је на преко 2700 страна Б5 формата. Редослед Стандарда није заснован на неком логичком редоследу, већ оним редом како су доношени, а доношени су по приоритету, тј. узимајући у обзир који посао у рачуноводству је најпрече регулисати (као нпр. одређивање врста финансијских извештаја, што је урађено доношењем МРС 1 Приказивање финансијских извештаја). Потом су доношени они које је било најлакше изградити и усвојити (као нпр. МРС 2 Залихе), док је мањи њихов број прављен по врстама ставки финансијских извештаја, па имамо Стандарде:

- МРС 2 Залихе,
- МРС 11 Уговори о изградњи,
- МРС 16 Некретнине, постројења и опреме,
- МРС 37 Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства,

¹⁶⁹ Укључивање предузетника (који нису правна лица) у круг обвезника састављања финансијских извештаја у складу са *Међународним стандардима финансијског извештавања* навело нас је да у *Приручнику* користимо термин „привредни субјект“ као превод термина „entity“ који је коришћен у *Међународним стандардима финансијског извештавања*.

- МРС 38 Нематеријална улагања,
- МРС 40 Инвестиционе некретнине,
- МРС 41 Пољопривреда и др.

Највећи број Стандарда регулише одређену врсту посла у рачуноводству, тако да:

- МРС 23 Трошкови позајмљивања - регулише рачуноводствено обухватање трошкова позајмљивања,
- МРС 17 Лизинг - регулише рачуноводствено обухватање финансијског и оперативног лизинга код зајмодавца и код зајмопримца,
- МРС 27 Консолидовани и појединачни финансијски извештаји - регулише састављање консолидованих финансијских извештаја,
- МСФИ 2 Плаћања базирана на акцијама - регулише рачуноводствено обухватање пословних промена које су повезане са вредношћу сопствених акција,
- МСФИ 3 Пословне комбинације - регулише рачуноводствено обухватање пословних комбинација привредних субјеката и сл.

Пример који дајемо објашњава разлог за такво структурирање Стандарда, односно: Опрема се може набавити од ино-добављача, па за исте треба обрачунати курсне разлике и прописати рачуноводствени поступак. Потом, пошто предузеће може узети кредит за набавку опреме, треба обрачунати трошкове позајмљивања и прописати рачуноводствени поступак за њих. А, ако је опрема набављена уз плаћање сопственим акцијама треба рачуноводствено прописати поступак за исказивање вредности те опреме и настале обавезе, итд. Онда када би се сви ови поступци обухватили основним Стандардом за опрему (МРС 16 Некретнине, постројења и опрема), поступак био би изузетно обиман и тек тада непрегледан. То, међутим, није једини разлог зашто су наведени послови регулисани посебним Стандардима, односно не појављују само при набавци опреме, већ и при набавци нематеријалних улагања, при набавци залиха и сл., због чега рачуновођа који примењује МСФИ мора знати шта је и где у њима регулисано;

б) Међународни стандарди финансијског извештавања су веома захтевни финансијски извештаји. Садрже бројне податке и информације. Посебно је захтеван финансијски извештај напомене, јер је за израду финансијских извештаја заснованих на МСФИ неопходно доста времена. Полазећи од чињенице да корисницима финансијских извештаја мањих правних лица у просеку треба мање информација, произашао је захтев да се за таква правна лица припреме одговарајући Стандарди, због чега је Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде и започео пројекат израде Стандарда за таква правна лица¹⁷⁰.

в) Међународни стандарди финансијског извештавања се стално мењају и проширују јер: њима за сада нису обухваћени сви послови признавања и вредновања који се појављују у реалном привредном животу (нпр. ни једним Стандардом није регулисано вредновање неуплаћеног уписаног капитала). Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде тренутно ради на више пројеката

¹⁷⁰ IASB, *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*, јануар 2007. године - у првој половини 2009. године очекује се издавање наведених Стандарда.

измене постојећих стандарда: МРС 2, МРС 20, МРС 24, МРС 31, МРС 33, МРС 37, МРС 38, МРС 39. Осим тога он се бави и питањима процењивања фер вредности, с обзиром да је то питање заступљено у бројним Стандардима;

г) Поједина вредновања средстава и обавеза захтевана неким Стандардом су компликована (нпр. обрачун резервисања за отпремнине) што захтева употребу актуарских претпоставки;

д) Међународни стандарди финансијског извештавања понекад не садрже довољно објашњења (нпр. у МРС 27 Консолидовани и појединачни финансијски извештаји није довољно објашњен начин консолидовања, тј. примена методе потпуног консолидовања);

ђ) Међународни стандарди финансијског извештавања су понекад непрецизни (у Стандардима се често приликом навођења контра рачуна за признавање неке ставке у финансијским извештајима то регулише изразом „признаје у билансу успеха“ или „признаје у билансу стања“ без даљег прецизирања о којој ставци се ради и сл.);

е) Концепт временске вредности новца је веома заступљен у Међународним стандардима финансијског извештавања. Међународни стандарди финансијских извештаја захтевају да се многа вредновања ставки финансијских извештаја врше уз поштовање принципа временске вредности новца (нпр. МРС 39 Финансијски инструменти - признавање и мерење захтева да се улагања која се држе до доспећа вреднују по амортизованој цени уз коришћење методе ефективне камате. Овај концепт има врло важну улогу у рачуноводству, јер се према општеприхваћеним рачуноводственим начелима у извештају о финансијском положају (билансу стања) исказује „садашња вредност“ средстава и обавеза.¹⁷¹

ж) Применом Међународних стандарда финансијског извештавања обезбеђују се квалитетни финансијски извештаји уз услов да привредни субјекти послују у условима који су иманентни одредбама Међународних стандарда финансијског извештавања, а углавном се ради о следећим условима:

- чак и релативно мала инфлација може утицати да ставке дугорочних средстава након две или више година буду нереално исказане у финансијским извештајима у случају да их привредни субјект не вреднује по фер вредности. Применом МСФИ најквалитетнији финансијски извештаји се добијају у условима ниске инфлације. Рачуноводствена поступања у условима хиперинфлације су прописана МРС 29 Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама. Услови инфлације средњег интензитета, у случају када привредни субјект изабере неодговарајући поступак из неког Стандарда, може умањити квалитет финансијских извештаја: ако нпр. не вреднује инвестиционе некретнине по фер вредности, већ за накнадно вредновање примени модел набавне вредности;
- стабилни услови пословања могу да се искажу кроз више показатеља, односно кроз: инфлацију, раст обима пословања, промене курса валута страних валута, законску регулативу и др. Они подразумевају да се наведени параметри не мењају, или ако се мењају да имају увек исти правац и интензитет промене. Такође, омогућавају реалне пројекције пословања, а оне су често захтеване појединим Стандардима (МРС 36

¹⁷¹ James Cashig i dr : Финансијско рачуноводство, превод, Faber&Збогмић Плус, Загреб, 1996. год., стр. 104.

Обезвређење средстава, у случају његове примене, захтева пројекцију пословања средстава, или јединица које „стварају готовину“, за које се утврђује употребна вредност;

- промени курса страних валута (осетно опадање вредности националне валуте у односу на стране валуте може у условима када привредни субјект за инвестиције у значајној мери користи иностране изворе финансирања да негативно утиче на квалитет финансијских извештаја), због чега је за квалитет финансијских извештаја привредних субјеката који примењују МСФИ најбоље да су курсне разлике мале;
- постојању активних тржишта средстава и обавеза (непостојање активног тржишта сталних средстава може онемогућити примену свих поступака дозвољених у међународним стандардима финансијског извештавања, или може довести да се фер вредност утврђује уз примену рецимо методе дисконтовања новчаних токова, која захтева коришћење бројних претпоставки);
- развијеност тржишта ХоВ (примена МРС 39 Финансијски инструменти - признавање и мерење се у значајној мери заснива на постојању активног тржишта ХоВ);
- постојање довољног броја одговарајућих стручњака који пружају услуге на процењивању ставки финансијских извештаја (примена МРС 19 Накнаде зарада захтева коришћење актуарских претпоставки и услуга овлашћених актуара);
- привредни субјект је по правилу основан са циљем остварења добити (тако да МСФИ нису у потпуности применљиви за привредне субјекте који су основани искључиво за задовољење јавних потреба а не добити – нпр. јавна комунална предузећа основана од стране локалне самоуправе).

1.3.2. Услови у којима послују привредни субјекти који примењују МСФИ

Међународни стандарди финансијског извештавања су настали и настају заваљујући искуству финансијског извештавања земаља одакле су чланови Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде. Па тако, седам од четрнаест чланова Одбора су директно одговорни за блиску сарадњу са једним или више доносиоца националних рачуноводствених стандарда, односно они потичу из САД, Канаде, Велике Британије, Француске, Немачке, Јапана и Аустралије.¹⁷² Реч је, дакле, о земљама са: развијеним привредама у којима постоје активна тржишта за све врсте средстава и обавеза, малом инфлацијом, релативно малим променама курса националне валуте у односу на стране валуте и развијеним тржиштима ХоВ. Осим тога реч је и о земљама у којима је финансијско извештавање развијено и где су корисници финансијских извештаја навикли да захтевају квалитетне финансијске извештаје, а рачуновође су спремне и заинтересоване да то испоштују. Тако, у САД-а, Канади, Великој Британији и Аустралији у основна правила процењивања билансних позиција спада и процењивање по фер вредност. У овим земљама постоји и довољан број стручњака за процењивање ставки финансијских извештаја.

¹⁷² Izvor: web sajt <http://www.iasb.org>

За поређење услова пословања привредних субјеката у Републици Србији у односу на исте у земљама одакле претежно долазе чланови Одбора, карактеристично је следеће:

* У протекле три године (примене МСФИ) инфлација мерена растом цена на мало је била следећа:

- 2104 година 1,7%,
- 2015 година 1,5% и
- 2016 година 0,6%.¹⁷³

Кумулативна инфлација у посматраном периоду је била мала, што је имало одраза и на финансијске извештаје привредних субјеката који су примењивали МСФИ.

* У време примене МСФИ у Републици Србији курс динара у односу на важније стране валуте се значајно мењао (види наредну табелу).

Табела бр. 5: Кретање курса водећих валута

Земља	Валута	2014	2015	2016	2017
САД	USD	75,9066	108,7436	111,2416	107,7479
В. Британија	GBP	125,3304	166,2943	150,6635	138,6092
ЕУ	EUR	101,2702	120,7454	123,1017	121,4028
Канада	CAD	68,8147	85,2258	83,9765	82,9296
Аустралија	AUD	68,5426	81,8317	82,7432	82,496
Швајцарска	CHF	83,2842	113,054	112,9001	109,3672

Извор: Са Сајта Народне банке Србије.

Из дате табеле види се да су у посматраном периоду биле приличне промене односа између динара и наведених страних валута, што је имало одраза и на финансијске извештаје привредних субјеката који су примењивали МСФИ (ако су у финансијским извештајима имали ставке исказане или повезане са страним валутама).

- У Републици Србији су биле честе измене законске регулативе и та околност је, уз значајне промене курсева страних валута у односу на динар, као и са утицајем политичких прилика стварала релативно нестабилно привредно окружење.
- Наслеђена навика примене набавне вредности као основног модела вредновања средстава и недовољно искуства у процењивању фер вредности средстава и обавеза и њеног значаја за квалитет финансијских извештаја (у свим претходним Законима о рачуноводству, који су регулисали вредновање ставки финансијских извештаја - сем за шуме - није била предвиђена могућност примене фер вредности).
- Неразвијено тржиште ХоВ, а поготову тржиште секундарним финансијским инструментима.

¹⁷³ Извор: Министарство финансија РС.

- Недовољно познавање МСФИ, које је последица:
 - ретко која високошколска институција је у својим наставним плановима имала предмета за изучавање МСФИ,
 - мало је уџбеника на тему МСФИ,
 - мало је стручњака који познају и који би могли да едукују друге из области МСФИ,
 - од стране државе није спроведена планска обука лица дужних за примену МСФИ.

У Републици Србији је релативно мали број рачуновођа који у потпуности познају МСФИ, јер од стране државе није на време спроведена обука за примену МСФИ, иако је, према Етичком кодексу за професионалне рачуновође (одељак 9. параграф 9.1.¹⁷⁴) прописано да професионални рачуновођа треба да се уздржава од прихватања ангажмана на пружању професионалних услуга за чије обављање није оспособљен. Дакле, рачуновође су биле доведене у ситуацију да поступају супротно захтевима Етичког кодекса за професионалне рачуновође.

У Србији се порески биланс саставља на основу финансијских извештаја. С обзиром да већина привредних субјеката за њихово састављање примењује МСФИ који захтевају примену процена и просуђивања неопходно је било да се квантификују неки од параметара који утичу на процену (нпр. стопе за дисконтовање, реалне каматне стопе, рок одложеног плаћања за који се врши дисконтовање и сл.);

У Републици Србији МСФИ морају да примењују и привредни субјекти чији циљ оснивања и функционисања није остварење добити;

Ретки су стандарди у којима постоји изузеће од његове примене у случају када цена прикупљања информација потребних за примену тог стандарда прелази корист од тако прикупљене информације;

МСФИ захтевају бројна обелодањивања (о учешћима у капиталу, повезаним лицима, споровима које правно лице води и сл.), чије информације могу нанети озбиљне штете правном лицу

2. МРС/МСФИ И МЕЂУНАРОДНО ТРЖИШТЕ КАПИТАЛА

Процес хармонизације финансијског извештавања, у постојећим околностима свеукупне и интернационализације, незаустављив је, а објективност у финансијском извештавању у савременом пословном свету, најбоље се постиже доследном применом усвојених Међународних рачуноводствених стандарда. Процес хармонизације рачуноводства различитих земљама полази од Међународних рачуноводствених стандарда, које поједини аутори називају опште прихваћеним рачуноводственим стандардима, чија имплементација мора да буде у функцији непрестаног побољшавања квалитета информација за потребе међународног тржишта капитала.

Финансијски извештаји, састављени на основу МРС, потребно је да прикажу финансијски положај и резултате пословања верно и на поштен начин, а окосницу хармонизације финансијског извештавања сачињавају Међународни рачуноводствени стандарди. За ту сврху, домаћу националну професионалну и законску регулативу треба ускладити са међународном професионалном

¹⁷⁴ Izvor: web sajt <http://www.iasb.org>

регулативом. То зато што би такав систем финансијског извештавања представљао релевантну платформу за предузећа широм света, као и за успостављање комуникације у пословно-економским односима и дефинисање таквих односа у склопу међународног привредног окружења.

Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) већ 30 година се бави развојем МРС и њиховом промоцијом у свету. Данас систем МРС представља оквир за униформност и хармонизацију финансијског извештавања широм света и основни циљ му је изградња глобалних рачуноводствених стандарда, које ће користити прво мултинационалне компаније чије се ХоВ котирају на берзама у више земаља и да обезбеди сет стандарда за земље које су их прихватиле као националне стандарде.

Табела бр. 6: Преглед земаља чланица ЕУ које примењују или допуштају примену МРС/МСФИ за некотирајућа мала и средња предузећа

Консолидовани фин. извештаји			Индивидуални фин. извештаји		
Прописани	Допуштени	Забрањени	Прописани	Допуштени	Забрањени
Кипар	Аустрија	Литванија	Кипар	Бугарска	Аустрија
Малта	Белгија	Летонија	Малта	Данска	Белгија
Словачка	Бугарска	Пољска	Словачка	Естонија	Чешка
	Чешка			Финска	Француска
	Данска			Грчка	Летонија
	Естонија			Ирска	Литванија
	Финска			Италија	Пољска
	Француска			Луксембург	Португалија
	Грчка			Мађарска	Шпанија
	Ирска			Холандија	Шведска
	Италија			Немачка	
	Луксембург			Словенија	
	Мађарска			В. Британија	
	Холандија				

Извор: web sajt <http://www.iasb.org>

У датој констатацији могу се јасно сагледати могуће користи од прихватања МРС/МСФИ, а у таквој стратешкој оријентацији ка коренитим реформама обрачунског система земље, могуће су две алтернативе:

- потпуно прихватање сета МРС/МСФИ, без било каквих измена,
- или прихватање истих уз мање адаптације потребама националног привредно-системског законодавства.

Сасвим је, дакле, јасна намера коју имају креатори приликом промовисања МРС/МСФИ и стварања хармонизованог финансијског извештавања, а процедура за развијање сваког међународног рачуноводственог стандарда истиче да:¹⁷⁵

- Сва тела и чланови IASB-а, тела доносиоци стандарда и друге заинтересоване организације позивају се да доставе релевантан материјал за разматрање на Поткомитету. Уз то, Секретаријат врши

¹⁷⁵ IASC: International Accounting Standards, IASC Publications, London, 2000.

преглед постојећих националних захтева и других материјала који се односе на тему.

- Поткомитет разматра сва укључена питања и сачињава њихов сажет преглед за разматрање на Одбору.
- Након пријема коментара и мишљења од Одбора, Поткомитет припрема нацрт исказа о принципима. Сврха овог исказа је да изложи рачуноводствене принципе који ће представљати основе за припремање Јавног нацрта. Он, такође, износи питања којима се бавио пројекат укључујући опис алтернативних решења која су разматрана и разлоге за њихово прихватање или одбијање.
- Нацрт Исказа о принципима преиспитује се од стране Одбора и, након тога, доставља телима члановима IASB-а, члановима Консултативне групе и другим заинтересованим организацијама за коментаре и мишљења.
- Поткомитет разматра коментаре о нацрту Исказа о принципима и развија предлог Јавног нацрта односног међународног рачуноводственог стандарда кога подноси на одлуку Одбору.
- Одбор преиспитује предлог Јавног нацрта, а након разматрања и са сагласношћу најмање две трећине чланова Одбора, Јавни нацрт се публикује. За коментаре и мишљења позивају се све заинтересоване стране.
- На крају периода остављеног за коментаре и мишљења заинтересованих страна, који обично траје 6 месеци, Поткомитет расправља све коментаре и мишљења која су му достављена и припрема Нацрт Међународног рачуноводственог стандарда кога доставља Одбору на разматрање.
- Одбор претреса Нацрт MPC-а, те након разматрања и уз сагласност најмање три четвртине чланова Одбора, Стандард се објављује. Одобрени текст сваког MPC шаље се свим телима - члановима IASB-а на превођење (ако је потребно) и публикавање.

Досад је IASB објавио 41 MPC, утврђивао термине почетка њихове примене и вршио ревидирање постојећих. Као резултат таквих активности, неки од претходно донетих и примењиваних MPC више се не примењују, било зато што су замењени другим, било што су питања која тангирају укључена у неки други нови MPC. Кључно је, међутим, питање: како обезбедити признавање стандарда и подршку за њихову примену? То због тога што ни IASB ни рачуноводствена професија немају моћ да издејствују међународни споразум о томе, или да захтевају подударност са MPC, а успех напора IASB-а зависи од признања и подршке за његов рад које добија од многих различитих интересних група које делују у оквиру граница њихових сопствених овлашћења, а то су: међународна тела која представљају финансијске институције, синдикат, берзе и финансијски аналитичари, који су укључени у Консултативну групу; као и UN и OECD, које су позване да учествују у почетној фази рада IASB-а и од тада су у њега стално укључене. Иначе, Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB - *International Accounting Standards Board*) основан је 2001. године у оквиру Фондације Комитета за Међународне стандарде (IASC - *International Accounting Standards Committee*). IASB се стара да стандарди буду што

једноставнији, како би се омогућило њихова примена у што већем броју земаља.

То што овде треба истаћи је да МРС немају за циљ замену законске или професионалне регулативе конкретне земљи. Одбор за МРС извршио је ревизију половине од укупног броја МРС, а три је ставио ван снаге. Исто тако, у примени је остало 11 од укупно 30 тумачења од стране Сталног комитета за тумачења, који је 2002. године замењен Комитетом за тумачења МСФИ.

Одбор за Међународне стандарде финансијског извештавања (IASB) објавио је седам нових Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRIC - *International Financial Reporting Standards*), али и пет Тумачења.

Надаље ћемо презентирати међународне стандарде.

МРС 1 - Презентација финансијских извештаја, дефинише једнообразне финансијске извештаје опште намене, како би се одржала временска упоредивост информација које су у њима садржане. Он, дакле, дефинише форму финансијских извештаја, односно њиме се дефинише основа за њихово приказивање и минимални захтеви у погледу структуре самог извештаја. Скоро увек се наводи да се овај стандард обавезно примењује, као и МРС 7 и МРС 8, о којима ћемо касније. Он је основни стандард и има задатак да побољша квалитет извештаја, за које се тврди да су припремљени у складу са МРС и примењује се на сва предузећа која састављају и објављују финансијске извештаје у складу са МРС, банке и осигуравајуће организације. Овај стандард утврђује минимални број захтева који могу лако да се прилагоде сваком појединачном случају.

МРС 2 – Залихе, прописује начине процене залиха и обрачуна излаза залиха. Он дефинише тренутак када ствари треба да буду укључене у залихе, њихову цену коштања и вредности које треба дати у извештају о залихама.

МРС 7 - Извештај о токовима готовине, дефинише сет информација о токовима готовине и готовинских еквивалената, односно о томе како се пословне активности финансирају и како се инвестира. Основно правило је да у извештају о токовима готовине сви приливи и одливи буду груписани у три подбиланса: 1) из пословних активности, 2) из активности пласирања и инвестирања и 3) из активности финансирања.

МРС 8 - Рачуноводствене политике, регулише промене у рачуноводственим проценама и грешке, прописује критеријуме за избор и промену рачуноводствених политика, њихов рачуноводствени третман и обелодањивање, промене рачуноводствених процена и исправке грешака. Увођењем овог стандарда желело се побољшати поузданост и упоредивост финансијских извештаја правног лица са извештајима из претходног периода и њихова упоредивост са финансијским извештајима других правних лица. Стандард захтева да се у билансу успеха укључе сви приходи и расходи периода за који се извештај саставља. Он захтева да се изврши квантификација промена рачуноводствених политика и грешака насталих у претходном извештајном периоду које, након корекције, фундаментално мењају исказани резултат пословања.

МРС 10 - Догађаји након дана биланса стања, има за циљ да пропише правила процењивања и обелодањивања ефеката могућих будућих неизвесних догађаја на резултате пословања и финансијски положај предузећа на дан биланса и правила обелодањивања ефеката догађаја који су се догодили у периоду од дана биланса до дана предаје биланса.

МРС 11 - Уговори о изградњи, представљају правила процењивања

прихода и расхода, проистеклих из пословних активности које трају дуже од једне године (изградња брана, тунела, бродова). Поштовање начела реализације значи да приходи могу бити исказани тек после неколико година, после реализације, јер признавање пуног износа прихода у години завршетка производње доводи до нереалног резултата.

МРС 12 - Порези из добитка, прописује правила за начин приказивања разлика по основу обавеза за порез из добитка, утврђених према билансу опште намене и по основу обавеза за порез на добитак, који је утврђен према пореском билансу.

МРС 14 - Извештавање по сегментима, има за циљ да пропише правила обелодањивања информација о резултатима пословања и финансијском положају делова предузећа, према природи њиховог пословања или географском распореду, што омогућава бољу процену ризика којем је предузеће изложено.

МРС 16 - Некретнине, постројења и опрема, дефинише када се неко средство признаје као основно средство, начин процењивања његове садашње вредности, амортизације и трајних смањења његове вредности.

МРС 17 – Лизинг, дефинише правила за класификацију дугорочног закупа на финансијски дугорочни закуп и пословни дугорочни закуп и правила за њихово процењивање у билансима закупца и закуподавца.

МРС 18 – Приходи, прописује шта, када и под којим условима може да се признаје као приход из одређене врсте економских трансакција или догађаја. Приход се признаје само онда када је праћен стварним економским користима које се могу поуздано измерити.

МРС 19 - Накнаде запосленима, представља стандард који регулише правила рачуноводственог обухватања и обелодањивања накнаде запосленима, како у виду обавезе по основу рада запослених, којима ће накнаде бити исплаћене у будућем периоду, тако и у виду расхода, када предузеће стиче економску корист по основу рада запослених у замену за одређену врсту накнаде.

МРС 20 - Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи, представља правила за рачуноводствено обухватање државних додељивања у монетарном (помоћ, субвенције, премије) и немонетарном облику (нпр. основна средства) предузећима, као и правила обелодањивања економске користи коју је предузеће остварило по том основу.

МРС 21 - Учинци промена курсева размене страних валута, дефинише који се курсеви примењују при евидентирању пословних промена у страним валутама и признавање финансијског учинка промена у курсевима размене у рачуноводственим исказима.

МРС 23 - Трошкови позајмљивања, циљ овог стандарда је рачуноводствено обухватање трошкова позајмљивања (камате, накнаде итд.). Правило је да ови трошкови представљају расходе периода у коме су настали. Под одређеним условима дозвољено је да се трошкови позајмљивања припишу основним средствима (при набавци, као и у току изградње или производње основног средства).

МРС 24 - Обелодањивање односа са повезаним лицима је обелодањивање правила за приказивање односа неког предузећа са свим другим предузећима и физичким лицима која имају значајан утицај на његово пословање.

МРС 26 – Рачуноводствено обухватање и извештавање о плановима коришћења пензија, врши обелодањивање правила за приказивање нето имовине

расположиве за исплату пензија, обавезу процењивања вредности нето имовине расположиве за пензије и обавезу описивања политике прикупљања средстава у пензионе фондове предузећа.

МРС 27 - Консолидовани и појединачни финансијски извештаји, прописује правила консолидовања рачуноводствених извештаја и приказивања података у консолидованим рачуноводственим извештајима матичног предузећа и свих зависних предузећа са седиштем у земљи или иностранству.

МРС 28 – Рачуноводствено обухватање улагања у придружена предузећа, представља стандард који се примењује на рачуноводствено евидентирање улагања у придружена правна лица. Он се не примењује на улагања у придружена правна лица, као што су организације високоризичног улагачког капитала и инвестициони фонд.

МРС 29 - Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама, циљ му је да пропише правила процењивања свих позиција биланса по ценама које изражавају куповну моћ извештајне валуте на дан биланса, за предузећа која послују у привредама са високом инфлацијом. Упоредни подаци за претходни период, такође, треба да буду исказани по ценама које изражавају куповну моћ извештајне валуте на дан биланса. Стандард се примењује у условима када је кумулативна стопа инфлације за период од три године већа од 100%. Исто тако, примењује се само онда када правно лице послује у таквим ситуацијама.

МРС 30 - Обелодањивање у финансијским извештајима банака и сличних финансијских институција (престао да се примењује 1.1.2007. године, када га замењује МСФИ 7 – Финансијски инструменти: Обелодањивања). Циљ МРС 30 био је да утврди правила приказивања позиција у рачуноводственим извештајима банака и сличних финансијских институција, ради вернијег приказивања њихових резултата пословања и финансијског положаја и бољег сагледавања специфичних ризика којима су ове установе изложене у свом пословању.

МРС 31 – Финансијско извештавање о интересима у заједничким подухватима, прописује правила о процењивању и извештавању о имовини, обавезама, приходима и расходима заједничког подухвата и рачуноводственим извештајима инвеститора у заједнички подухват.

МРС 32 - Финансијски инструменти: Обелодањивање и презентација (део овог стандарда који се односи на обелодањивање информација о финансијским инструментима не користити се од 01.01.2007. године, када га замењује МСФИ 7 – Финансијски инструменти: Обелодањивање). Циљ МРС 32 био је да повећа разумевање природе ризика садржаних у финансијским инструментима.

МРС 33 - Зарада по акцији, дефинише правила за начин процењивања и приказивања зарада по акцији, како би се обезбедили упоредиви подаци о успешности пословања различитих предузећа у истом периоду, као и једног предузећа током више периода. Стандард се обавезно примењује приликом припреме финансијских извештаја оних предузећа чије се обичне акције продају јавно, као и предузећа која се припремају за нове емисије обичних акција или потенцијалних обичних акција на јавним тржиштима ХоВ.

МРС 34 - Периодично финансијско извештавање, прописује минимум садржаја периодичних рачуноводствених извештаја, као и благовремене и поуздане информације које омогућавају инвеститорима, повериоцима и осталим корисницима извештаја да доносе адекватне пословне одлуке.

МРС 36 - Умањење вредности имовине, циљ су му процедуре које

предузеће треба да примењује да би се обезбедило да је његова имовина исказана по вредности (приносној или ликвидационој) која обезбеђује повраћај уложених средстава. Ако је књиговодствена вредност имовине већа од тако процењене вредности, стандард захтева да се утврђена разлика исказе као смањење вредности.

МРС 37 - Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства, дефинисана овим стандардом омогућава да се установе одговарајући критеријуми за препознавање и основе за процењивање резервисања, потенцијалних обавеза и потенцијалне имовине и да обезбеди обелодањивање информација које су неопходне за боље разумевање њихове природе, рочности и вредности.

МРС 38 - Нематеријална улагања, дефинише област обухватања нематеријалних улагања која нису дефинисана путем других МРС. Нематеријална улагања могу да се исказу у активи само ако су испуњени одређени услови, уз обавезно обелодањивање одређених додатних информација.

МРС 39 - Финансијски инструменти: Признавање и мерење, омогућава да се установе принципи признавања, процењивања и обелодањивања информација о финансијским инструментима у рачуноводственим извештајима предузећа.

МРС 40 - Улагање у некретнине, представља стандард који треба да пропише правила која одређују признавањем, мерењем и обелодањивањем (инвестиционе) некретнине коју власник држи ради остваривања зараде на име издавање некретнина.

МРС 41 – Пољопривреда, циљ овог стандард је да регулише процес хармонизације састављања и објављивања финансијских извештаја за пољопривредну делатност. Он прописује рачуноводствени третман, представљање и објављивање који се односи на пољопривредну делатност, област која није покривена другим стандардима.

МРС стално се дограђују и допуњују са циљем да омогуће ближе и верније приказивање резултата пословања и финансијског положаја. Озбиљни аутори, који се баве проблематиком рачуноводствених стандарда, наводе да је сваки нови стандард сложенији и обимнији од претходног и често се за сложеније врсте пословних промена издају додатна упутства, тзв. SIC интерпретације стандарда (*Standing Interpretations Committee Interpretations*).

Глобализација економских токова претпоставља и примену хармонизованих прописа финансијског извештавања предузећа. МРС (сада МСФИ) треба да постану наднационални општеприхваћени принципи финансијског извештавања, како би се обезбедио лакши проток капитала у свету.¹⁷⁶

Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB - *International Accounting Standards Board*) приликом доношења упутстава имао у виду да је основни задатак истих тумачење спорних рачуноводствених питања. Ова тумачења се зову SIC интерпретације и утврђена су скоро за сваки стандард. Наводимо SIC интерпретације:

- SIC 1 - Доследност - различите формуле одређивања вредности залиха (замењен измењеним МРС 2),
- SIC 2 - Доследност - капитализација трошкова позајмљивања (замењен ревидираним МРС 8),

¹⁷⁶ Крстић, др Ј., и Стојилковић, др М., „Примена рачуноводствених стандарда за мала и средња предузећа“, Зборник радова, Економске теме, бр. 5/2003.

- SIC 3 - Доследности - елиминација нереализованих добитака и губитака у трансакцијама са придруженим предузећима (замењен ревидираним МРС 28),
- SIC 5 - Класификација финансијских инструмената - одредбе о условном измирењу обавеза (замењен ревидираним МРС 32),
- SIC 6 - Трошкови модификовања постојећих софтвера (замењен ревидираним МРС 16),
- SIC 7 - Увођење евра,
- SIC 8 - Прва Примена МРС-а као примарне рачуноводствене основе (замењен МСФИ 1),
- SIC 9 - Пословне комбинације - класификација било као куповина или као удруживање интереса (замењен МСФИ 3),
- SIC 10 - Државна помоћ – непостојање посебних односа са пословним активностима,
- SIC 11 - Девизни средства - капитализација губитака која потичу од средстава великих девалвација валута (замењен ревидиранима МРС 21),
- SIC 12 - Консолидација - ентитети посебне намене,
- SIC 13 - Заједнички консолидовани ентитети - неновчани доприноси учесника у заједничком подухвату,
- SIC 14 - Некретнине, постројења и опрема - накнада за умањење вредности или губитак ставки (замењен ревидираним МРС 16),
- SIC 15 - Оперативни лизинг – подстицаји,
- SIC 16 - Акцијски капитал - поново стечене ХоВ (Државне акције) (замењен ревидираним МРС 32),
- SIC 17 - Акцијски капитал - трошкови трансакција акцијског капитала (замењен ревидираним МРС 32),
- SIC 18 - Доследност - алтернативне методе (замењен ревидираним МРС 8),
- SIC 19 - Извештајна валута - одмеравање и презентација финансијских извештаја по МРС 21 и МРС 29 (замењен ревидираним МРС 21),
- SIC 20 - Рачуноводствена метода нето капитала - признавање губитака (замењен ревидираним МРС 28),
- SIC 21 - Порез на добитак – корекција ревалоризоване имовине која не подлеже амортизацији,
- SIC 22 - Пословне комбинације - накнадна усклађивања тржишних вредности и прво извештавање о goodwill-у (замењен ревидираним МРС 16),
- SIC 23 - Некретнине, постројења и опрема - главна контрола и трошкови ремонта (замењен ревидираним МРС 16),
- SIC 24 - Зарада по акцији - финансијски инструменти и други уговори који могу да се намире у акцијама (замењен ревидираним МРС 33),
- SIC 25 - Порез на добитак - промене у пореском статусу неког предузећа или његових акционара,
- SIC 27 - Процењивање суштине догађаја у правној форми лизинга,
- SIC 28 - Пословне комбинације – „датум размене” и тржишна вредност инструмената акцијског капитала (замењен МСФИ 3),
- SIC 29 - Обелодањивање – аранжмани за пружање услуга,

- SIC 30 - Валута извештавања - превођење из валута за одмеравање у валуту за презентацију (замењен ревидираним MPC 21),
- SIC 31 - Приход – трампа са укљученим услугама оглашавања,
- SIC 32 - Нематеријална улагања - трошкови веб-сајта,
- SIC 33 - Консолидација и метод корекције вредности капитала - потенцијална права гласа и расподела учешћа у власништву (замењен ревидираним MPC 27 и 28).

Од 2001. године надлежност Комитета за међународне рачуноводствене стандарде - IASC преузео је Одбор за MPC - IASB, који је одлучио да назив MPC замени називом Међународни стандарди финансијског извештавања (МСФИ), затим да замени неке MPC са новим МСФИ и да донесе нове МСФИ за које до сада нису донети MPC. IASB је, у том смислу, у јуну 2003. године донео први МСФИ 1 - Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања, који се примењује од 1. јануара 2004. године.

Намера IASB-а је да се постепено замене сви MPC одговарајућим МСФИ, с тим што ће се постојећи примењивати све до њихове замене одговарајућим МСФИ.¹⁷⁷

- МСФИ 1 - Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања, одређује како правна лица треба да направе прелаз ка МСФИ приликом њихове прве примене. Не примењује се на правна лица која су претходно издавала финансијске извештаје, укључујући експлицитан и безрезервни извештај у складу са МСФИ. Циљ му је да се обезбеди да први финансијски извештаји правног лица буду у складу са МСФИ, а да његови периодични извештаји који се односе на део периода који обухватају финансијски извештаји садрже висококвалитетне информације. Те информације транспарентне су за кориснике и упоредиве за све периоде о којима се извештава и пружају одговарајућу почетну тачку за рачуноводство у складу са МСФИ и могу да се добију уз трошкове који не превазилазе користи за кориснике извештаја.
- МСФИ 2 - Плаћање акцијама, који обрађује финансијско извештавање правног лица када је у питању трансакција плаћања акцијама. Посебно захтева од правног лица да прикаже у свом добитку или губитку и финансијској позицији ефекте трансакција плаћања акцијама, укључујући и трошкове везане за трансакције у којима су запосленима додељене опције акција.
- МСФИ 3 - Пословне комбинације, прописивање финансијског извештавања правног лица када оно предузима пословну комбинацију. Он, нарочито, наводи да све пословне комбинације треба рачуноводствено обухватити применом метода куповине.
- МСФИ 4 - Уговори о осигурању, дефинише финансијско извештавање за уговоре о осигурању од стране неког правног лица које саставља такве уговоре, док Одбор не заврши другу фазу овог пројекта о уговорима о осигурању. То значи делимична побољшања обрачунавања уговора о осигурању од стране осигуратеља и обелодањивање које утврђује и објашњава износе у финансијским

¹⁷⁷ „MPC 1 - Презентација финансијских извештаја”, Привредни саветник, Београд, 2004. стр. 5.

извештајима осигуратеља који се јављају у уговорима о осигурању и који помажу корисницима тих финансијских извештаја да разумеју износ, време и неизвесност будућих протока готовине од уговора о осигурању.

- МСФИ 5 - Стална имовина намењена продаји и пословања која престају, описује обрачун имовине која се држи за продају, као и презентацију и обелодањивање прекинутих операција, што подразумева да се средства која задовољавају критеријуме признавања као средства за продају одмеравају по нижој вредности од основног износа и фер вредности мање трошкови за продају и да престане снижавање цена таквих средстава.
- МСФИ 6 - Истраживање и процењивање минералних ресурса, доношен 2004. године, а већ у 2005. године био је допуњен. МСФИ 6, омогућава пословним субјектима да не мењају своје постојеће рачуноводствене политике због захтева МСФИ. Стандард даје могућност да се за истраживање и процењивање минералних ресурса задржи постојећа рачуноводствена политика, али под условима да се корисницима финансијских извештаја омогуће релевантне и поуздане информације. Подразумева рачуноводствено обухватање улагања и трошкова који се односе на истраживање и процењивање минералних ресурса, рудно богатство, нафту, природни гас и остале нерегенеративне ресурсе.
- МСФИ 7 - Финансијски инструменти: Обелодањивање, усвојен од стране IASB 2005. године, а почео да се примењује од 1. јануара 2007. године. Применом МСФИ 7 укинуће се и повући из употребе МРС 30 – Обелодањивања у финансијским извештајима банака и сличних финансијских институција, док ће се МРС 32 – Финансијски инструменти: признавање и обелодањивање примењивати само у делу који се односи на признавање.

Табела бр. 7: Примена МРС/МСФИ у 153 земље света 2007. године

Примена МСФИ	МСФИ нису дозвољени	МСФИ су дозвољени	МСФИ су за неке компан. прописани	МСФИ су за Све компан. прописани
Компаније које се котирају на берзи	31	25	4	81
Компаније које се не котирају на берзи	38	34	16	24

Извор: web sajt <http://www.iasb.org>

3. МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ РЕВИЗИЈЕ (МСР)

Одбор за Међународне стандарде ревизије, основан од стране Главног одбора IFAC-а, урадио је Међународне стандарде ревизије (МСР), чији превод је на српски језик објавио (1998) Савез рачуновођа и ревизора Србије (СРРС). Према

наводима појединих аутора, бројни су бенефити од прихватања МСР. Најпре, корисници ревизорских извештаја имаће поверење у мишљење и рад страног ревизора, јер стандарди пружају додатну уверљивост финансијским извештајима. Стандарди ревизије пружају сигурност да су примењивани МРС, чиме се омогућавају финансијска упоређивања. Оно што сматрамо веома значајним је да ће увођење стандарда ревизије омогућити привлачење страних инвестиција. Пресудна идеја приликом увођења МРС је њихово увођење сагласно са интересима крупног капитала. Сукоб интереса менаџмента, који саставља финансијске извештаје и екстерних корисника тих извештаја, много је већи због постојања компанија које послују у правним системима различитих земаља.

У таквим околностима, МСР представљају универзална правила ревизије која се примењују у различитим земљама, а њихово увођење представља основу за брисање поменутих различитости. Сам поступак израде стандарда ревизије је следећи:¹⁷⁸

- IAASB одабере на основу досадашњег искуства проблем који треба обрадити.
- IAASB за праћење и иницијативу формира радну групу.
- Радна група проучава проблем, сакупља потенцијална решења и припрема нацрт који разматра IAASB.
- Кад IAASB одобри нацрт стандарда или саопштења исти доставља чланицама и међународним организацијама заинтересованим за послове ревизије на разматрање и коментаре (предлоге).
- IAASB након планираног рока за разматрање и коментаре ревидира по потреби нацрт и одобрава га и издаје као МСР и као Саопштење о међународној пракси ревизије.
- IAASB наводи датум у тексту од кога се Међународни стандард или Саопштење о међународној пракси ревизије примењује.
- Одобрени текст Стандарда или Саопштења објављује се на енглеском језику.

Организације чланице текст тог документа преводe на језик своје земље, а на преводу се обавезно назначава назив рачуноводствене асоцијације која је превела одабрани стандард или Саопштење.

Међународни стандарди ревизије подељени су у групе, са садржајем:

- Уводна питања,
- Општи принципи и одговорности,
- Процена ризика и одговор на процењени ризик,
- Ревизорски доказ,
- Коришћење резултата других,
- Закључци ревизије и извештавање,
- Специјалне области.

¹⁷⁸ Андрић, Крсмановић, Јакшић: „Ревизија – Теорија и пракса“ 4. издање, Економски факултет у Суботици, 2000. стр. 104.

	Уводна питања:
120	Оквир Међународних стандарда ревизије
	Општи принципи и одговорности:
200	Циљ и општи принципи ревизије рачуноводствених извештаја
210	Услови ревизорских ангажмана
220	Контрола квалитета за послове ревизије
230	Документација
240	Одговорност ревизора у вези са разматрањем криминалних радњи и грешака
250	Разматрање примене закона и других прописа у обављању ревизије
260	Комуникација о ревизорским питањима са овлашћеним лицима
	Процена ризика и одговор на процењени ризик:
300	Планирање
310	Познавање пословања
315	Разумевање ентитета и његовог окружења и процена ризика материјалне грешке
320	Материјалност у ревизији
330	Ревизорске процедуре у зависности од процењеног ризика
400	Оцене ризика и интерна контрола
401	Ревизија у окружењу компјутерских информационих система
402	Ревизорска разматрања у вези са клијентима који користе услужне организације
	Ревизорски доказ:
500	Ревизорски доказ
501	Ревизорски доказ - додатна разматрања за специфичне позиције
505	Екстерне потврде
510	Прва ангажовања - почетна стања,
520	Аналитички поступци
530	Ревизорско узорковање и други селективни поступци провере
540	Ревизија рачуноводствених процена
550	Повезани субјекти
560	Накнадни догађаји
570	Начело сталности правног лица
580	Изјаве руководства
	Коришћење резултата рада других:
600	Коришћење резултата рада другог ревизора
610	Разматрање резултата рада интерне ревизије и
620	Коришћење резултата рада експерта
	Закључци ревизије и извештавање:
700	Извештај ревизора о финансијским извештајима
710	Упоредни подаци и
720	Остале информације у документима садржаним у рачуноводственим извештајима
	Специјалне области:
800	Извештај ревизора о ревизорским ангажманима за специјалне сврхе и
810	Преглед пројектованих финансијских информација

Услуге сродне ревизији:

- 910 Ангажовања на прегледу рачуноводствених извештаја
- 920 Ангажовања на обављању уговорених поступака у вези са финансијским информацијама
- 930 Ангажовања на компилацији финансијских информација

Поред стандарда, Одбор за МСР издаје и Саопштења о међународној пракси ревизије (IAPS)

- 1000 Процедуре међубанкарских конфирмација
- 1001 ИТ окружење - Самостални персонални компјутери
- 1002 ИТ окружење– Оп-Лине компјутерски системи
- 1003 ИТ окружење - Базе података
- 1004 Однос између супервизора банке над пословањем банака и екстерних ревизора
- 1005 Посебна разматрања у вези са ревизијом малих предузећа
- 1006 Ревизија међународних комерцијалних банака
- 1008 Процене ризика и интерна контрола – КИС Карактеристике и разматрања
- 1009 Технике ревизије уз помоћ компјутера
- 1010 Разматрање окружења у ревизији рачуноводствених извештаја
- 1012 Ревизија деривативних финансијских инструмената и
- 1013 Електронска трговина – утицај на ревизију рачуноводствених извештаја
- 1014 Извештавање од стране ревизора о усаглашености са МСФИ

Проблематика Међународних стандарда ревизије, што је карактеристично и за Међународне рачуноводствене стандарде, везана је за њихову имплементацију. Прихватање њихово, као домицилних стандарда ревизије, подразумева да је потребно довољно воље од стране професионалног удружења које се бави питањима стандардизације. Рачуноводствено професионално удружење конкретне земље представља једину ауторитативну организацију, која има довољно нормативне могућности да у домаћу рачуноводствену регулативу угради ове стандарде. То је значајно напоменути, јер стандарди немају контекст закона.

Значај стандардизације у области ревизије омогућује довољно сигурности на плану инвестирања, чиме се повећава ниво транспарентности извештавања, како менаџмента, тако и независне ревизије. Имплементација и примена МРС и МСР представља инвестицију која постојећем тржишту придаје велики значај, чиме се повећава атрактивност инвестирања, али и комуницирање на опште прихваћеним принципима.

Уплив многих страних великих ревизорских кућа, које су дале свој допринос својинској трансформацији, с друге стране, често је наилазио на отпор дела стручне јавности. По свему судећи да ће послови које су обављале ове ревизорске фирме негативно утицати на углед и само прихватање међународних стандарда као доминантно домицилних. Чини се и изгледа да ће МСР представљати правила понашања која су наметнута у циљу приватизације највећих привредних и друштвених богатства наше земље, без обзира на бенефите које доносе својом имплементацијом.

4. МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА

Реч квалитет потиче од латинске рећи *qualitas* која се користи за појмовно одређење нечега што има добре карактеристике, особине или вредности.¹⁷⁹ Све чешће се у ревизорској пракси наше земље (и у међународним оквирима) указује на потребу успостављања система контроле квалитета ревизорских фирми, на начин да пружи објективно уверење да она и њени запослени раде у складу са стандардима професије и регулаторним и законским захтевима, те да су извештаји, које је издала фирма или партнер одговоран за ангажовање, примерени датим околностима.

Због чињенице да су финансијски извештаји, на одређени начин и у складу са законским оквирима огледало целокупног пословања предузећа, методама извештавања и веродостојности приказаних података мора се поклањати велики пажња. У вези са тим, посебна пажња посвећује се адекватном одабиру независног професионалног рачуновође у јавној пракси – ревизору, са једне, и контроли његовог рада од стране професионалне организације, са друге стране.

За ту сврху је и усвојен Међународни стандард контроле квалитета – *ISQC (International Standard on Quality Control)*, ради установљавања стандарда и пружања смерница у вези са одговорношћу професионалног рачуновође у фирми за систем контроле квалитета ревизије и преглед финансијских информација, као и за друге услуге уверавања и сл. Савремени концепт контроле квалитета подразумева увођење стандарда квалитета финансијског извештавања заснованих на принципима управљања укупним квалитетом (*TQM*).¹⁸⁰

Данас се придаје све већи значај контроли квалитета ревизорских услуга професионалних рачуновођа у јавној пракси. То посебно у условима све већих захтева глобалног тржишта капитала, који су и условили доношење посебног Међународног стандарда ревизије 220 – *Контрола квалитета ревизије*, којим се дефинише поступак контроле квалитета независне ревизије. Доследном његовом применом омогућено је предузећима за ревизију да континуирано посвећују максималну професионалну пажњу у поступку обављања независне ревизије и тиме, посредно, квалитетну примену свих међународних стандарда.

Квалитет самог финансијског извештавања може се једноставно пратити преко рада рачуноводствене и ревизорске професије, која будно мотри на сваку ставку стандарда извештавања и над њим гради инфраструктуру за будуће приказивање вредности тржишних информација, које су у савременим трендовима пословања витални ресурс стратешког одлучивања.¹⁸¹

Мислим да је на месту да, кад је реч о суштини и значају система интерне и екстерне контроле, најпре поменем дефиницију система интерне контроле дате у МС, која гласи: „Систем интерне контроле означава све политике и поступке

¹⁷⁹ Видети: Г. Аутора., (2002), „Комерцијално пословање“ (2. издање), Проинком, Београд, стр. 114. до 118.

¹⁸⁰ Малинић, С., „Карактеристике и контрола квалитета финансијског извештавања“, *Фестивал квалитета*, Национална конференција о квалитету, Зборник радова, Крагујевац, мај 2006., стр. 311.

¹⁸¹ Петровић, М., Смисао и корист од рачуноводствених стандарда, примена рачуноводствених стандарда, књига 2, СРРС, Београд, 2002., стр. 9.

које је руководство правног лица прихватило ради помоћи у постизању својих циљева у смислу обезбеђења да се, у мери у којој је то могуће, уредно и ефикасно одвија пословање правног лица, што укључује придржавање политике руководства, очување интегритета средстава, спречавање и откривање криминалних радњи и грешака, тачност и потпуност рачуноводствених евиденција и благовремено састављање поузданих финансијских информација.¹⁸²

Највећи број великих предузећа и организација односно ентитета има сопствено експертско особље познато под именом интерни ревизори-контролори,¹⁸³ који су запослени у самим компанијама, а имају за примарни циљ да врше процену ефективности и ефикасности пословања за потребе менаџмента. Њихова пажња усмерена је на процену поузданости система интерне контроле. Они имају своју међународну професионалну организацију оличену у Институту за интерну ревизију (*The Institute of Internal Auditors - IAA*), која доноси стандарде који се односе на интерну ревизију и организује испите и издавање лиценци овлашћеним интерним ревизорима (*Certified Internal Auditor - CIA*).¹⁸⁴

Интерна ревизија, ради остваривања претходно одређеног подручја деловања, испитује и оцењује: свеобухватност и применљивост организационих, управљачких, услужних, рачуноводствених, финансијских, комерцијалних, маркетиншких и других интерних оперативних контрола, ефикасност и ефективност система интерних контрола, ниво сагласности свих интерних контрола са пословном стратегијом предузећа коју је успоставио менаџмент.¹⁸⁵

За сагледавање позиције екстерне ревизије, довољно је да се каже да је за независност екстерног ревизора битно да буде непристрасан у односу на свог клијента и да буде објективан према онима који се ослањају на резултате ревизије - корисницима ревизорских извештаја.¹⁸⁶ Једна од главних карактеристика ове функције од јавног интереса, је да као екстерни ревизори могу користити рад интерне ревизије ако процене да им је она потребна. Ревизија, као начин контроле, штити јавни интерес тиме што се резултатима њеног рада служи широк круг корисника - власници капитала, менаџмент, пословни партнери, кредитори, потенцијални инвеститори, држава и др.

Суштинско одређење квалитета данас подразумева вишедимензионалност, односно посматрање квалитета како са становишта различитости карактеристика, тако и са становишта различитости захтева корисника. Међународни IASB стандард 8402, у том смислу, дефинише квалитет производа, уопште, „као скуп карактеристика неког ентитета које се односе на његову могућност да задовољи исказане потребе и потребе које се подразумевају“. Савремени концепт контроле квалитета подразумева увођење стандарда квалитета финансијског извештавања,

¹⁸² Међународни стандарди ревизије, Савез РР Србије, Београд, 2002., стр. 173.

¹⁸³ Андрић, М., Јакшић, Д., „Улога интерне ревизије у савременим условима“, Институт за економију и финансије, *Ревизор* бр. 32, Београд, 2005., стр. 44.

¹⁸⁴ У САД је 1941. године основан Институт за интерну ревизију, који је својим радом побудио изузетно интересовање за интерну ревизију. Велики број стручњака, а касније и предузећа, учланио се у њега, тако да је након 25 година рада имао 4200 чланова из САД, преко 360 из Канаде, 750 из Европе и др. Институт у оквиру својих активности издаје стручни часопис "Интерни ревизор":

¹⁸⁵ Андрић, М., Јакшић, Д., Ибид, стр. 46.

¹⁸⁶ Петровић, М., Ибид.

заснованих на принципима управљања укупним квалитетом.¹⁸⁷

Интерна контрола, као сегмент којим менаџмент лакше обавља своју функцију надгледања пословања, у предузећима неминовно егзистира, а она и интерна ревизија морају бити раздвојене на неком организационом нивоу. Иначе, интерна контрола и интерна ревизија обављају различите скупине послова, али се оне међусобно допуњавају и њихов однос мора уважавати деловање: пореске управе, контроле ПИО, привредно - криминалистичке полиције, девизне инспекције, тржишне инспекције и осталих инспекција.

Делокруг интерне ревизије обухвата испитивања и процену оправданости и способности система интерне контроле организације и квалитет обављања додељених одговорности, а интерни ревизори би требало да:

- прегледају целокупне финансијске и оперативне информације, као и средства коришћена за идентификацију, мерење и разврставање;
- испитају усаглашеност деловање организације са усвојеним политикама, плановима, процедурама, законима и другим прописима и утврде ниво њиховог утицаја на операције и извештаје;
- идентификују средства која чине активу и, уколико је могуће, потврде њихово постојање;
- оцене и процене ефективност и ефикасност коришћења ресурса и капитала;
- установе доследност операција и резултата са постављеним основним циљевима и плановима.

Контрола пак, супротно ревизији, је организовани плански и стручни преглед пословања извршен проверавањем, испитивањем и упоређивањем, које се врши за време одвијања текућег процеса рада у оквиру редовних радних обавеза сваког запосленог. У односу на контролу, ревизија је накнадна провера обављених пословних операција, која се врши на основу постојећих докумената па, за разлику од контроле, има корективни карактер.

Два главна стуба на којима почивају Међународни стандарди контроле квалитета финансијског извештавања су упоредивост и разумљивост.¹⁸⁸ *Разумљивост* подразумева саопштавање намењеног значења, а разумљиве информације не изискују пуно времена за тумачење и њен карактер подједнако зависи од рачуновође и доносиоца одлука, јер рачуновођа је тај који припрема финансијске извештаје у складу са прихваћеном међународном праксом иза које стоји агрегирање и општеприхваћена класификација.

Благовременост састављања финансијских извештаја је кодекс на којем почивају Међународни стандарди контроле квалитета. Одбор IASB полази и од рационалности као релације користи/трошкови, а што је усмерено на устаљене стандарде међународне контроле квалитета, првенствено на квалитет или супротстављања извесним ограничењима финансијских извештаја, што омогућава да се утиче на негативне или позитивне појаве.

¹⁸⁷ Малинић, С., (2005), „Рачуноводствена професија у функцији побољшања финансијског извештаја“, *Рачуноводство* број 10, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, стр. 33-37.

¹⁸⁸ О квалитативним карактеристикама финансијских извештаја видети: *Accounting Standards 1995/96*, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, 1996. paragraphs 2.1. -2.39. Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја Одбора IASC, у књизи *Професионална рачуноводствена регулатива* CPPC, Београд, 2003. стр. 11. до 26. и 465. до 479.

Правило је да финансијске рачуноводствене информације буду у складу са међународним стандардима контроле квалитета и објективне, да би корисници извештаја који су принуђени да се ослањају на те информације, били уверени да су презентовани подаци ослобођени пристрасности и неконзистентности.

САД и друге земље које примењују енглески правни систем, нису као државе основале, односно успоставиле међународне рачуноводствене стандарде већ су то препустиле приватном сектору и новооснованој Комисији (SEC) за коју се веровало да има много већа знања и ресурсе од државе за тај посао, што је резултирало стварањем Општих рачуноводствених принципа у Сједињеним Државама (*The United States Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP*), који су важили за јавне трговачке и остале приватне компаније. Држава је, пак, донела и прописала рачуноводствене међународне стандарде за контролу квалитета и то државних компанија и компанија локалне самоуправе.

И многе друге државе развијеног тржишта, такође, су примењивале рачуноводствене стандарде сличне US GAAP, али прилагођени њиховом потребама и условима, а с развојем глобализације стандарди се и даље усавршавају и покушавају да одговоре на захтеве читавог света. Тако се, од седамдесетих година развијају MPC, да би 2001. године IASB прописао МСФИ за све делатности, па тако и за делатност истраживања и оцену минералних ресурса и начин њиховог приказивања – МСФИ 6.

Код нас, у нашим конкретним условима, само јавно и истинито презентовани подаци о пословању свих субјеката могу нас довести до компетентних управних одбора и успешних менаџерских тимова, за шта је најбољи доказ светско искуство. Ови стандарди квалитета у финансијском извештавању о пословању компанија треба да допринесу да нема ни пословних ни државних тајни у пословању и да оне трају док се пословни процес одвија, док се преговара, док се купује, док се продаје, док се технологија развија, а финансијски резултати тих процеса нису тајна.

5. МЕЂУНАРОДНИ ОБРАЗОВНИ СТАНДАРДИ

За своју мисију IFAC има јачање рачуноводствене професије у свету и допринос развоју јаким националним економија путем свог образовног одбора, а већ више година издаје смернице и материјале о проблемима и питањима рачуноводственог образовања. Међународни образовни стандарди на снагу су од 01.01.2005. године, а у 2006. години донета су још два међународна образовна стандарда у образовању, тако да их до сада, од када је на снагу ступио још један међународни образовни стандард 01.07.2008. године, има осам. IFAC-ови Међународни образовни стандарди за професионалне рачуновође прописују распон потребног професионалног знања, професионалне оспособљености, професионалних вредности, етике и ставова, те развијају оријентацију према доживотном учењу. Они као такви у рачуноводственој професији у свету успостављају мерила и основ су за постизање усклађености међународног образовања и усавршавања професионалних рачуновођа.

Међународним стандардима образовања за професионалне рачуновође – IES кључни су елементи који би требало да буду садржани у самом процесу и програму образовања и усавршавања, а са циљем међународног признавања, прихватања и примене. И поред тога што овакви стандарди не могу бити изнад

локалних закона и регулатива, препоручљиво је њихово усвајање и примена, јер на то упућује и сама дефиниција стандарда, где је наведено да они представљају ауторитативну препоруку за информисање и утичу на локалну регулативу по моделу добре праксе у образовању и усавршавању професионалног рачуновође. Под добром праксом (*good practice*), у том смислу, подразумевају се елементи кључни за образовање и усавршавање професионалних рачуновођа, те елементи у оквиру стандарда неопходног за постизање компетентности.¹⁸⁹

Међународни стандарди образовања, значи, представљају мерила, односно мерила која би требало поштовати, односно којима морају удовољити чланице ИФАС приликом припреме континуираног усавршавања професионалних рачуновођа. Иначе, одговорност за правилну примену стандарда носе чланице ИФАС приликом припреме и континуираног усавршавања професионалних рачуновођа кроз програме.¹⁹⁰

- IES 1 (*Entry Requirements to a Program of Professional Accounting Education*), садржај програма професионалног рачуноводственог образовања;
- IES 2 (*Content of Professional Accounting Education Program*), професионалних вештина и општег образовања, тј. професионална оспособљеност;
- IES 3, Професионална вредност, етика и ставови;
- IES 4 (*Professional Values Ethics and Attitudes*), Захтеви за практичним искуством;
- IES 5, тј. провера стручних компетенција (*Practical Experience Requirements*), тј. провера професионалних способности и стручности;
- IES 6 - *Професионалне способности и стручност*, подразумева коначну проверу појединца путем испита из теријског знања и његове практичне примене;
- IES 7 – Континуирани професионални развој (*Continuing Professional Development*), тј. захтев за учењем и развијањем професионалних рачуновођа и на крају
- IES 8 - Стручна оспособљеност за професионалног ревизора (*Competence Requirements for Audit Professionals*).

Сврха и циљ стандарда IES 1 - *Услови приступа програму образовања за професионалне рачуновође* је утврђивање услова за приступ програму образовања, односно, циљ је обезбеђење да студенти и остали појединци који желе да постану рачуновође поседују и претходна знања, а тиме и основне изгледе за постизање успеха, током даљег студирања, провере савладаног градива и стицања практичног искуства. По овом стандарду услови за приступ програму образовања кандидата који желе да се укључе у програм образовања за професионалног рачуновођу, морају да буду барем слични онима за пријем и укључивање у признати факултетски или универзитетски програм или чак његов еквивалент.

IES 2 – *Садржај програма професионалног рачуноводственог образовања* је и национални рачуноводствено образовни стандард ROS 31,¹⁹¹ којим је

¹⁸⁹ Петровић, М., *Рачуноводство*, број 10/05, СРРС, Београд, стр. 11-21.

¹⁹⁰ Спасић, др Д., (2004), „Рачуноводствена професија и међународно финансијско извештавање“, XXXV симпозијум, СРР Србије, Златибор, стр. 41.

¹⁹¹ Глас рачуновођа бр. 13/2009.

прописано професионално образовање, односно знање које кандидати морају усвојити како би се оспособили за професионалног рачуновођу.¹⁹² За компоненте овог програма каже се да су окосница програма професионалног рачуноводственог образовања.¹⁹³

IES 3 - *Професионална оспособљеност*, прописана је комбинација личних и професионалних вештина које кандидати морају имати да би били оспособљени за професионалног рачуновођу.¹⁹⁴ Намера овог стандарда је да се покаже како опште образовање, стечено на различите начине и у различитим контекстима, може допринети развоју тих вештина, а циљ му је да кандидати за чланство неке од чланица IFAC-а поседују одговарајућу комбинацију вештина како би функционисали у својству професионалног рачуновође.

Табела бр. 8: Континуирана едукација професионалних рачуновођа

Година 2005. 2006. 2007. 2008. 2009. 2010. 2011.

Бр. рачуновођа 5218 4724 3982 3757 3325 3712 3816

Извор: Регистар професионалних звања СРРС

IES 4 - *Професионалне вредности - етика и ставови*, не само да одређује професионалне рачуновође као чланове професионалне рачуноводствене и привредне заједнице већ утиче и на свако њихово деловање, а концепцијски оквир професионалних и етичких вредности требало би да чини део програма образовања и обуке професионалних удружења, како би појединци поред професионалних утврдили и етичке вредности које ће им омогућити етичко професионално деловање у интересу не само струке, већ и шире друштвене заједнице. IFAC-ов Етички кодекс за професионалне рачуновође једини је глобални етички кодекс применљив на рачуновође широм света и указује на вредности поштења, транспарентности, професионалне стучности, објективности, поверљивости и професионалног понашања, по којима би они у свом раду требало да се придржавају и да знају како у случају препознавања њихове повреде да примене сигурносне мере.

IES 5 - *Захтеви за практичним искуством* има за циљ да осигура да кандидати који се желе оспособити за професионалног рачуновођу стекну потребно практично искуство неопходно за почетак јавног деловања. Њима се захтева најмање три године искуства у пракси, усмеравањем и надзирањем од стране искусног професионалног рачуновође.¹⁹⁵

IES 6 - *Професионалне способности и стручност*, прописује захтеве за

¹⁹² Малинић, С., „Међународна образовна регулатива за професионалне рачуновође“, Златибор, СРРС, Златибор 25-27. мај 2006. , стр. 126

¹⁹³ Видети: Спасић, Д., „Рачуноводствена професија и међународно финансијско извештавање“, *Изаови рачуноводствене професије у условима глобализације финансијског извештавања*, СРРС, Златибор 3-5. јун 2004. стр. 48.

¹⁹⁴ Образовање рачуновођа није припрема за професионални живот, већ и начин професионалног живота. Малинић, С., „Улога професије у обезбеђењу квалитета финансијског извештавања“, СРРС, Златибор 3-5. јун 2004, стр. 183.

¹⁹⁵ Черне, К., „Студентска перцепција рачуноводствене професије с аспекта међународних образовних стандарда за професионалне рачуновође“, *Ревизија економског факултета*, Свеучилиште у Пули, Одјел за економију, Пула 20. 03. 2007. стр. 22.

оцену професионалне компетентности кандидата, пре његовог укључивања у професију. Иначе, лиценцирање знања, односно компетентност професионалног рачуновође је веома важно, а за овај стандард везује се потреба за одржавањем лиценце, односно провером знања и способности која не би била једнократна већ би се истеклом одређеног временског раздобља обнављала. Дакле, овај стандард налаже учење целог живота.

IES 7 – је за професионалне рачуновође веома битан кроз неопходан континуирани професионални развој како би успешно извршавали преузете обавезе, да би били у току савремених кретања, а континуирани професионални развој потиче од опредељења за учење током читавог живота, које се темељи на броју тзв. *CPD* сати, односно оцени компетентности. Па тако, ако се ради о сатима захтева да тај број износи 120 сати за три године, а најмање 20 сати годишње, а ако се ради о оцени компетенција, захтеви треба да буду утемељени на објективно мерљивим резултатима. Поред професионалних рачуноводствених организација, које су чланице IFAC-а, које треба стално да подстичу континуирано учење, њихов задатак је и да омогуће својим члановима приступ изворима средстава и начинима континуираног стручног усавршавања.

Ови стандарди садрже три главне компоненте: знање из рачуноводства, организационо и пословно знање и познавање ИТ (информационих технологија).

Знање из рачуноводства обухвата следећа подручја: финансијско рачуноводство и извештавање, менаџерско рачуноводство и контролу, порез и пореску политику, трговачко право, ревизију и осигурање, финансије и финансијски менаџмент, професионалне вредности и етику и сл.

Организационо и пословно знање је важно због средине у којој делује, која компонента се односи на то како је посао организован, финансиран, као и на знање о националној и глобалној околини у којој делује. Део образовног програма који се односи на организационо и пословно знање требало би да обухвати следећа подручја: економију, пословно окружење, корпоративно управљање, пословну етику, финансијска тржишта, квантитативне методе, организационо понашање и културу, менаџерско и стратешко доношење одлука, маркетинг, међународно пословање и организацију.

Познавање ИТ технологија је веома значајно за професионалне рачуновође.¹⁹⁶

IES 8 - *Stručna osposobljenost za profesionalne računovođe u javnoj praksi* - ревизији (*Competence Requirements for Audit professionals*) има за циљ да одреди ниво специјализације професионалних знања, вештина, вредности, етике и ставова професионалног рачуновође – спесијалисте за послове ревизије.

6. МЕЂУНАРОДНИ ЕТИЧКИ СТАНДАРДИ

За етику се каже да је темељ модерне цивилизације. Она се дефинише као скуп моралних принципа, правила и вредности. У стручној литератури наводи се шест кључних етичких вредности, односно како следи:¹⁹⁷ поверење, честитост, одговорност, фер однос и правичност, приврженост послу и цивилизовано

¹⁹⁶ Новићевић, др Б., (2004), „Утицај глобализације на финансијско извештавање“, СРРС, Златибор, стр. 8.

¹⁹⁷ О овоме видети у: Новићевић, др Б., (2006), Кључни принципи професионалне етике у финансијском извештавању, реферат, 37. симпозијум СРРС, Београд, (Златибор).

понашање.

Поверење претпоставља поштење, интегритет, поузданост и лојалност, при чему: поштење полази од веровања у посвећеност преношењу истине; интегритет означава рад у складу са сопственим уверењима, без обзира на конкретност и различитост ситуација; поузданост гарантује сигурност да ће задатак бити обављен и уз разумне напоре; и лојалност гарантује спремност препознавања и заштите интереса особе или организације.

Честитост полази од појмова: учтивост, уљудност, достојанство, толерантност и моћ усаглашавања.

Одговорност се посматра као обавеза да се обавља строго одређена активност или ограничена пракса.

Фер однос и правичност укључују једнакост, непристрасност, искреност или потпуну посвећеност, као и примерено третирање одређених чињеница.

Приврженост полази од истинске посвећености раду, а на добробит других и уз несебично и добронамерно понашање.

Цивилизовано понашање претпоставља поштовање закона у обављању активности повезаних са друштвеним радом и вођење рачуна о могућим алтернативама и рационалном трошењу ресурса.

По правилу, и појединци и друштво имају осећај за етику: шта је исправно, а шта није. Понашање друштва према етичким принципима услов је и претпоставка његовог функционисања, због чега се многи етички принципи, правила и вредности уграђују у законе. Етичко понашање је каже се темељ модерног професионализма, који се односи на "...понашање, тежњу или одређене квалитета који обележавају професију или професионалну особу".¹⁹⁸ Све те вредности, принципи, правила и политика њиховог одржавања и унапређења, исказаних у писаној форми или прихваћених од свих припадника професије, представља кодекс професионалне етике, који истовремено представља основни механизам у подручју очувања етичких вредности, као и функционисања правила и принципа њихове заштите. Кодексом:¹⁹⁹

- корисници професионалних услуга знају шта да очекују када им је нека услуга неопходна,
- чланови професије знају какво се понашање препоручује и
- професија примењује правила да би контролисала активности својих чланова и примењивала одговарајуће дисциплинске мере.

Три признате професије у свету данас су: медицина, право и рачуноводство и све оне се одвајају према „...степену одговорности, мудрости и бриге за друштвену добробит, која се не захтева нити препознаје код других занимања која се називају професијом“.²⁰⁰ У ситуацијама када се јави конфликт између личних и професионалних интереса, од ових професија се очекује да надвладају интереси професије, односно јавни интерес, за добробит друштва и институција.

Принципи професионалне етике финансијског извештавања заснивају се на:

¹⁹⁸ S.M, Muntz., (1997), Cases in accounting Ethics and professionalism, 3th ed, New York, Irvin McGraw-Hill, p.4.

¹⁹⁹ Новићевић, др Благоје., (2006), Ибид.

²⁰⁰ Magill Harry T., Previts, Gary John, Profesional Responsibilitis: An Introduction Sout-Western Publishing Co, Cinciuonti, 1991, p. 4

- избору фундаменталних позитивних моралних људских особина,
- избору знања која се везују за обављање професије,
- коришћењу знања професије у објективном расуђивању и закључивању,
- доказаном поверењу и
- захтеву за професионално понашање.

Специфичности обављања рачуноводствених и ревизорских услуга захтевају диференцирање принципа професионалне етике на оне који се односе на професионалне рачуновође уопште и оне који су специфични за професионалне рачуновође у јавној пракси, односно на ревизоре.

У модерној рачуноводственој литератури и модерној привредној пракси принципи се систематизују на различите начине. Чини нам се да је најбоље систематизовати их као:²⁰¹

* Принцип *интегритета и објективности* ослања се на основне особине сваке личности која жели да се бави пружањем рачуноводствених услуга у најопштијем смислу те речи.

* Смисао принципа *професионалне компетентности* је у захтеву да професионални рачуновођа обавља услуге за које је сам потпуно стручан, или се његова стручност може употпунити уз корисне савете и помоћи других лица компетентних за специјална питања. Професионалне вештине рачуновођа везују се за:²⁰²

- интелектуалне вештине,
- стручне и функционалне вештине,
- личне вештине,
- менаџерске вештине и
- вештину комуникације и доношења стручних ставова.

* Принцип *поверљивости* се мора уважавати како за време обављања професионалних услуга тако и након завршетка или прекида њиховог обављања, што значи да професионални рачуновођа треба индивидуално да буде добар „...сваки дан, у току дана и дан после“.²⁰³

7. Е-СТАНДАРДИ ПРИКУПЉАЊА, ОБРАДЕ И ДИСТРИБУЦИЈЕ ИНФОРМАЦИЈА

Професионалне рачуновође не само да се користе информационам и комуникационим технологијама већ имају важну улогу при вредновању и управљању тим системима, јер је ручно извршавање рачуноводствених послова већ дуго иза нас, а информационе технологије се у рачуноводственом сегменту масовно користе и скоро да данас нема рачуноводства без комјутера и комјутерског вођења пословних књига.²⁰⁴

Данас се професионалне рачуновође, у ери дигиталне и информационе

²⁰¹ Новићевић др Благоје; Ибид.

²⁰² Ибид.

²⁰³ James E. Caplans, Ethics as an imperative, Accounting Horizont, march 2005, p. 39

²⁰⁴ Видети: Стојановић, Д., (2001), „Рачуноводство и савремене рачунске технологије“, *Финансије*, број 3-4, Београд, стр. 287-294.

технологије, морају прилагођавати новом времену и новим захтевима, а стандардом су постављени општи услови да рачуновође треба континуирано да обнављају и допуњују своје знање из информационих технологија (ИТ). До скора су компјутери били потпуно непознати у рачуноводственом окружењу, а данас је тешко замислити да је уопште могуће успешно организovati процес рачуноводственог евидентирања без примене неког технолошког и генерацијског нивоа информационих и комуникационих технологија.²⁰⁵ Оне су ушле у све поре привредног живота и наметнуле се као *conditio sine qua non* опстанка на тржишту сваког привредног субјекта.²⁰⁶

ИТ технологије прешле су дуг пут од помоћног средства за обраду података у рачуноводству и финансијама, до сложених информационих система који интегришу токове података и процесе у свим функцијама и организационим деловима предузећа.²⁰⁷

Скоро све компаније - организације у некој форми користе компјутере за обраду рачуноводствених информација,²⁰⁸ а више области рачуноводствених послова (посебно великих фирми) обавља се данас на компјутеру. Е пословање утиче на сва предузећа, јер су сви учесници на тржишту (купци, конкуренти и добављачи) укључени у њега, директно или индиректно и присутан је њихов утицај на глобално или локално тржиште.²⁰⁹

Компјутери и ИТ у рачуноводству омогућили су: редуковање обима мануелних обрада; брже и значајно (база података) интегрисање обраде података; редуковање извештаја у папирној форми; Е пословање у рачуноводству и конкретна примена компјутера у компанији значајно мењају начин пословања у које су укључени,²¹⁰ јер компјутер обавља испитивање и компарацију функција које су некада обављали појединци у мануелном систему.

²⁰⁵ Компјутерски информациони систем, према МСР „постоји када је компјутер било ког типа или величине укључен у обраду финансијских информација предузећа клијента, које су од значаја за ревизију, МСР, СРСС, Београд, 2002., стр. 122.

²⁰⁶ Крсмановић, Б., (2004), „Информационе и комуникационе технологије и квалитет ревизорског извештаја“, реферат са XXXV симпозијума, Златибор, стр. 210.

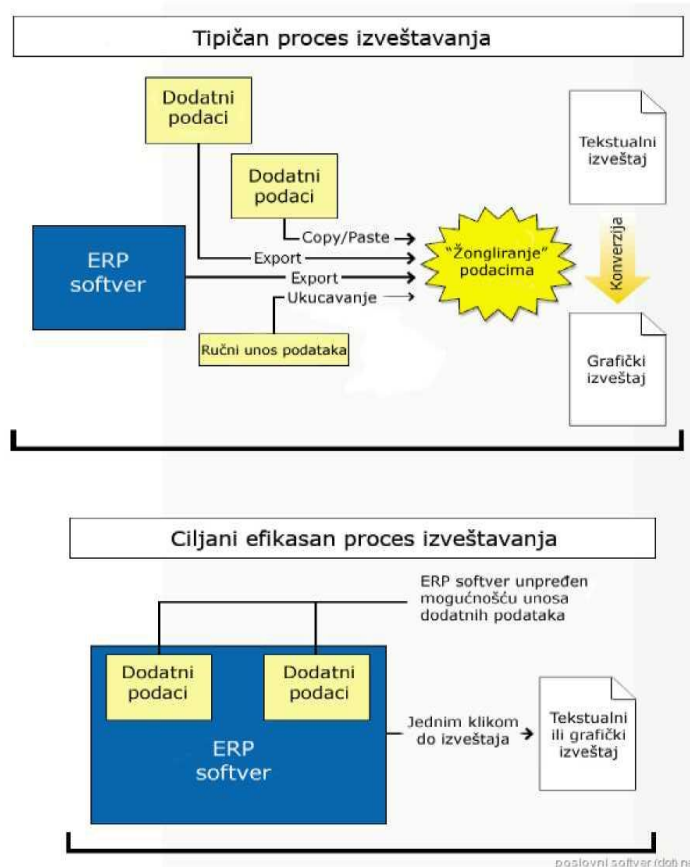
²⁰⁷ Подаци доступни на адреси сајта <http://vision-int.co.yu>, Београд, доступно дана 18. 12. 2008. године.

²⁰⁸ Две глобалне функције РИС - функција полагања рачуна и функција управљања, чине рачуноводствене информације утемељене на рачуноводственој евиденцији у предузећу.

²⁰⁹ Полић, С., Рачуноводствени софтвер, СРРС, Београд, јул 2003, стр. 6.

²¹⁰ Детаљније у: Крсмановић, Б., „Информационе и комуникационе технологије и квалитет ревизорског извештаја“, Златибор, 3-5 јун 2004, стр. 212.

Слика 4: Процеси извештавања различитих ЕРП софтвера



Извор: Ранисављевић, М.: Извештавање, Подаци доступни на адреси сајта <http://www.poslovnisofter.rs.блог>, Београд, доступно дана 03.01.2009.

Електронска размена података успоставља односе:

- **компјутер** - компјутер размена података (према неким јавним стандардима),
- **компјутерски систем фирме** је везан за добављаче и/или купце,
- елиминисана је потреба да се поново унесе подаци, што узрокује: смањење грешака и већу контролу улазних података.

Појавом и применом Е пословања у рачуноводству компаније директно смањују трошкове путем: виртуелних складишта, вертикалне интеграције и електронске размена података, испорука добара/услуга.

Виртуелна складишта, користи да се по пријему купчеве поруџбенице, продавац поручује од произвођача и испоручује директно иницијалном купцу, тако да продавац може имати мање залихе, или их најчешће уопште нема.²¹¹

Вертикалне интеграције, где је по пријему једне поруџбине, путем

²¹¹ Група аутора., Ибид.

конекције на веб-сајт, продавац у прилици да аутоматски аранжира цео животни циклус продаје, превоз, испоруку, инсталацију и сервис после испоруке, тако да је скраћен производни циклус. А, бољом координацијом са добављачима постиже се ефикасније управљање залихама и испуњава тежња ка „*just-in-time*“ организацији, а аутоматизована подршка купцима смањује број позива упућених служби подршке, што доводи до бржег одзива оператера и пружања боље услуге.²¹² Интернет и његова све масовнија примена доводе до појаве нових облика пословања и разлоге томе треба тражити у његовој глобалној доступности, јефтиној услузи, транспарентности услуга, постојању сигурносних механизма и једноставној интеграцији са *back office* системом.²¹³

Електронска размена података обухвата размену стандардних пословних докумената (наручбенице, фактуре и сл.) облика структурираних података између рачунара посебних фирми и извршава се без мануелне интервенције, електронским путем, посредством стандардизованих порука које замењују традиционалне папирне документе, тако да се креирани документ уместо на штампу, прослеђује софтверу који врши његово превођење у унапред договорени стандардни формат података, после чега се електронским путем, обично користећи мрежу даваоца EDI услуга, шаље на адресу жељеног пословног партнера.

Е-пословање је у свом развоју прошло кроз три етапе, тако што је:

- Код *прве етапе* коришћен је систем електронске размене података (*EDI - Electronic Data Interchange*);
- У *другој* је уочен потенцијал интернета и настаје основни *B2B e-commerce system*; и
- Најзад, *трећа етапа* представља проширени *B2B e-commerce system* који се огледа у агрегацији понуде под именом *Electronic Marketplaces (eMarkets)*.

У почетку су класичне е-commerce сајтове постављале велике компаније – снабдевачи, које су путем интернета омогућавале наручивање и продају својих производа великом броју дистрибутера и купаца, али у овом моделу сарадње купац није имао могућност да приступа агрегираној понуди производа из области његовог интересовања.²¹⁴

Е-пословање започело је као посебна услуга, или као надоградња класичног пословања. Економисти су предвиђали да ће 2010. године Е-пословање постати стандард и да неће бити другог пословања осим њега, а Интернет је већ отпочео свој еволуциони пут: од комуникационе структуре за размену података, преко свеобухватног извора информација и претвара се у глобално тржиште.²¹⁵

²¹² Видети и: Полић, С., „Рачуноводствени софтвер ревидиран 2003“, *Приручник за професионалне рачуновође*, Београд, јул 2003. стр. 7.

²¹³ Илустративно Веб сајт компанија је „излог који показује робу“, а да ли нам је она исплатива то показује РИС.

²¹⁴ *Стање и трендови е-маил пословања у свету*, Информације на адреси сајта http://vesti.kombib.rs/Stanje_i_trendovi_e-poslovanje_u_svetu.html, Београд, доступно дана 20. 12. 2008.

²¹⁵ Детаљније видети сајт: Ибид.

VI
ФИНАНСИЈСКО
ИЗВЕШТАВАЊЕ У
РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

1. ПРОМЕНЕ У ПРИВРЕДНОМ СИСТЕМУ И ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ

Промене и стално унапређивање система финансијског извештавања потребно је везивати за промена извршене почетком овог миленијума. У прилог овом одређењу иду и:

- привредна реформа (последњих година) и промене привредног система (извршене њеним спровођењем), први су значајан корак направљен ка изградњи привредног система на здравим тржишним основама;
- промена обрачунског система (система финансијског извештавања), која је пратила промене привредног система, такође је била радикалан искорак ка хармонизацији финансијског извештавања у нас са финансијским извештавањем ЕУ-е.

За потпуније разумевање потреба и циљева поменуте привредне реформе и с њом повезана промена финансијског извештавања, неопходно је описати основне карактеристике привредног и обрачунског система, који је и био предмет реформе.

Начин увођења МСФИ у примену у великој мери зависи од правног система и рачуноводствене праксе конкретне земље. Најчешће је за то потребан акт владе (посебан закон, или део неког другог закона). Увођење се спроводи објављивањем одлуке да се од одређеног датума у земљи примењују МСФИ, или да се најпре преведе цео текст МСФИ и да се потом штампа у службеном гласнику. И док први споменути модел омогућава флексибилност, јер се све измене МСФИ директно усвајају у националном систему стандарда и ажурно примењују, у другом случају је за сваку измену потребно направити нови превод и објавити га у службеном гласнику као закон или подзаконски акт.

Највећи број европских земаља се определио за опцију да се стандарди уводе у националне системе једноставном законском одлуком, а Европска комисија обезбедила је превод стандарда на језике земаља чланица, као праксе европског законодавства. Остале земље, ако се одлуче за модел усвајања одлуком, најчешће овлашћују професионалне организације да преведу стандарде и обезбеде њихово ажурирање. Иако су МСФИ постали део националног правног миљеа, у обе опције националне власти немају овлашћења да тумаче стандарде или да објављују било каква слична саопштења.

Различита су искуства држава са увођењем стандарда. Док су се у неким земљама централне банке бориле за увођење МСФИ за банке, како би имале

приступ међународним тржиштима (случај Бразила), у неким су компаније доносиле одлуку да добровољно их примењују, пре него што су владе њихових земаља дозволиле могућност примене (случај Немачке 1990-тих година). Један број земаља у развоју, због жеље да брже приступе страним тржиштима капитала и да се стандарди финансијског извештавања подигну на међународни ниво, уочио је увођење МСФИ као корак у правом смеру (случај Индије, Пакистана, Јужне Африке, Тајланда и Турске).

За увођење и примену МСФИ потребна је озбиљна законодавна регулатива и усклађивање сваке земље, јер недостатак у тој сфери може да створи додатну препреку у правном систему. За решавање овог проблема током 2000-их, у многим земљама донети су нови закони о привредним друштвима, којима су усвојени МСФИ или су овлашћена национална професионална тела за прописивање стандарда.

Опште познато је да се МСФИ користе за припрему финансијских извештаја опште намене, али је у неким правним системима то проширено на захтев да се примењују и у статутарне сврхе. У највећем броју земаља, иако постоји општа посвећеност примени МСФИ, финансијски регулатор (централна банка или специјализована агенција за регулисање банкарско/финансијског сектора) може прописати посебан формат за потребе извештавања, који може да буде контрадикторан МСФИ, када се и јавља додатни проблем. Тако, у случају сукоба између домаћег законодавства и/или регулативе, с једне, и МСФИ, с друге стране, МСФИ би требало да имају предност, али ако у процесу имплементације национално регулаторно тело захтева од ентитета да примењује националну регулативу, тада је пропис базиран на начелу опрезности у супротности са МСФИ.

Битан елемент у примени МСФИ је ригорозна и потпуна примена, јер се корист од глобалног сета стандарда финансијског извештавања, може остварити само њиховом доследном применом. Пошто МСФИ представљају само један елемент инфраструктуре финансијског извештавања, институције одговорне за њихово спровођење треба да схвате да, као резултат растуће глобализације финансијских тржишта, њихови напори који се односе на примену стандарда често штите и домаће и међународне инвеститоре. Реч је о институцијама као што су: комисије за хартије од вредности, надзорни органи за сектор банкарства и осигурања, овлашћена тела за берзе и тржишта капитала. И национална професионална рачуноводствена тела имају важну улогу у промовисању и спровођењу МСФИ. Она такође могу да обезбеде помоћ у решавању техничких питања у вези са имплементацијом. Тако нпр., често нема довољно рачуновођа са темељним познавањем, због чега су ту професионална рачуноводствена тела да обезбеде њихову обуку и сл.

Искуства увођења и примене МСФИ су показала да држава мора да буде спремна за промену, да професионална организација мора да има водећу улогу у том процесу и да технички капацитети морају бити побољшани, како би подржали жељену промену. Свакако, ту су и државни органи задужени за спровођење, а посебно Комисија за хартије од вредности и Одбор за финансијско извештавање. Сви они имају важну улогу у обезбеђивању доследности и квалитета у примени МСФИ, јер ако се њихова примена не спроводи како треба, резултат ће бити делимичан, а код оних који састављају извештаје јавиће се висок степен разлика и недоследности.

Ситуација сваке земље о примени и спровођењу МСФИ је другачија и специфична, јер се и проблеми свих земаља разликују, мада су прилично специфични и национално обојени.

1.1. Србија и спровођење МСФИ

Република Србија примењује МСФИ за МСП, истиче се од стране Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Савез рачуновођа и ревизора Србије (СРРС), као водећа професионална асоцијација, први је превео МРС/МСФИ још 2003. године, од када ажурира преводе на годишњој основи, где су поред основних стандарда превођени и пратећи материјали, што је значајно олакшавало примену.²¹⁶ Због чињенице да су за сврху превођења Стандарда обезбеђена финансијска средства од Светске банке 2000. године, и Министарство финансија изразило је интересовање за превод. Пошто МСФИ преферирају сарадњу са државним органима, потписан је с тим у вези уговор са Министарством финансија Републике Србије, које је објавило основни текст стандарда у „Службеном гласнику Републике Србије“ („Сл. гласник Републике Србије“ 35/2014), уводећи га у домаће законодавство. Треба рећи да могућност да законодавно тело једноставно објави одлуку министра којом се професионална организација овлашћује да преведе и објави текст није искоришћена. Разлог за то можда треба тражити у чињеници што су у то време напредовале неолибералне идеје у земљи, и што се сматрало да би превод Министарства финансија створио бољи приступ свим странама и спречио монополизам професионалног тела. Али, треба рећи да је овакав став у потпуности занемарио чињеницу да професионална тела по правилу нису монополистичка већ, напротив, имају улогу заштитника својих чланова и професије од непоштене конкуренције обезбеђујући да квалитет њихових услуга буде на очекиваном нивоу.²¹⁷

Према напред реченом произилази да наше рачуновође, по овом питању, имају две могућности, односно да примењују:²¹⁸

- основне стандарде преведене на српски језик (објављене у „Службеном гласнику Републике Србије”), или
- оригинални текст објављен на енглеском.

Како пракси није доступна сва пратећа литература на српском језику, испада да је решење за поступање наших рачуновођа у примени МСФИ коришћење оне на енглеском језику, за шта је потребно добро познавање тог језика. Добро би било када би се од стране компетентне организације (каква је СРРС) обезбедило унифицирано издање са пратећим смерницама и тумачењима МСФИ, јер би то био прави потез у решавању овог беспотребно бирократски закомпликованог проблема.

Иначе, и у Студији комисије Српског професионалног рачуноводственог тела финансијско извештавање у Србији је оцењено као лоше. Аутори цитиране

²¹⁶ Напомињемо да су преводи СРРС коришћени регионално, на целој територији српског говорног подручја.

²¹⁷ О овоме видети и: Шевић, Ж., и Шкобић, З., (2013), Саморегулација и јавни надзор у функцији квалитета рачуноводствене професије, СРРС, Београд, стр. 43. до 59.

²¹⁸ Ибид.

Студије као главне разлоге наводе:²¹⁹

- неусклађеност са ЕУ регулативом, која није доступна у преведеној форми и није у потпуности уведена у српски правни систем, као и доступност само основних стандарда, који од издања за 2010. годину чак нису ни ажурирани (што није био случај када је СРРС вршио превод);
- постојање националне регулативе која одобрава примену МСФИ;
- одсуство стабилности финансијског система и нарочито законодавне и регулаторне инфраструктуре;
- одсуство примене, нарочито у домену професионалне етике;
- неефективна тела за имплементацију (посебно установљена од Министарства финансија);
- комплексност образаца; и
- одсуство регулативе везано за рачуноводствени софтвер.

Аутору није тешко да се у овом раду, након темељних проучавања налаза из Студије, у потпуности сложи са њеним тимом, поготову што се у њој недвосмислено тврди да је наш рачуновођа лишен стручно ваљаних извора на свом језику. Наиме, и поред тога што се Тумачења стандарда и саопштења МСФИ-а сматрају извором регулативе, иста нису доступни на српском језику. Интересантно је да је наша Влада подржала МСФИ и прихватила да неће тумачити стандарде за примену у свом законском систему, јер надлежност за тумачење припада само IASB-у и да је, с друге стране, њено Министарство финансија развило сопствену регулативу²²⁰ која допуњује МСФИ и тиме учинило њихову примену веома компликованом. Исто тако, поменуто Министарство је у низу случајева дало инструкције и мишљења која су у супротности са МСФИ и тиме поништило њихову примену, јер кад је реч о субјектима који су били подложни статутарној ревизији, приликом примене Међународних стандарда ревизије, то проузрокује квалификовано односно мишљења са резервом. Министарства финансија учинило је МСФИ неважећим, иако је недвосмислено саопштило снажну посвећеност њиховој имплементацији и примени. Исто тако, дозволило је употребу старих верзија њихову, јер није обезбедило благовремено ажурирање превода, чиме је сврха међународних стандарда као јединственог и унификованог сета принципа финансијског извештавања учињена бесмисленим. Суштински, својим актима Министарство је фактички поништио било какву доследност у примени рачуноводствене регулативе, с обзиром да је правним субјектима у земљи остављено на вољу да у складу са својим интерним капацитетима, односно потребама примењују или не примењују различите или значајно другачије стандарде финансијског извештавања.

Важно је напоменути да је наш Закон о рачуноводству, као основни извор регулативе рачуноводства, промењен три пута од 2002. до 2017. године, а у

²¹⁹ Погледати о овоме у: Малинић, Д., Новићевић, Б., Малинић, С., и Стојановић, Р., (2016), Регулаторни оквир рачуноводства и квалитет финансијског извештавања - Истраживачка студија СРРС, Београд.

²²⁰ Назив тог контрадикторног документа је „Правилник о начину признавања, одмеравања, презентовања и обелодањивања ставки у појединачним извештајима микро и других правних ентитета“, који је у сукобу са IFRS, јер се њиме прописује постојање чак три различита оквира финансијског извештавања и уноси значајна забуна у пракси

периоду после Другог светског рата чак 27 пута.²²¹ Сматрамо да се Закон може често мењати, да је увођење новог закона и његових измена пожељно, али да се то чини буквално тек што је претходни Закон одштампан у службеном гласнику, прилично је не кредибилно и са великом неизвесношћу за окружење, која негативно утиче на привредни раст и инвестициону климу земље. То, на име, узрокује шпекулативне активности у земљи и води ка нестабилности економског и финансијског амбијента. Истичемо да смо за прихватање иницијативе за доношење нових закона, само онда кад оне подржавају неке подзаконске акте, посебно кад се њима подржава имплементација новодонетог закона.

У нашој земљи сви напори за унапређење регулаторног оквира финансијског извештавања орјентисани су на регулисање ревизорске професије, што је последица снажног утицаја Светске банке, која сматра да се чином регулисања ревизорске професије унапређује финансијско извештавање. Реч је о приступу који преовладава у Европи, иако је ова институција нешто другачији приступ усвојила у другим деловима света (Африци, на Карибима и сл.), где су професионална рачуноводствена тела имала задатак да стручно подрже обуку и развој ревизијске професије. Код нас, међутим, „Министарство финансија снажно верује у дуалност професије, где су рачуновође на једном крају спектра, а ревизори заузимају другу страну. Заиста, тешко је схватити како финансијско извештавање може да буде унапређено путем ревизије, ако су лица која састављају извештаје недовољно или лоше едукована и обучена и у великој мери маргинализована. У сваком случају, Србија је промовисала дуалност професије, нарочито оснивањем Коморе овлашћених ревизора, као квазидржавног тела, односно агенције чије оснивање је било забрањено Законом.“²²²

Треба рећи да је у тражењу правих законских решења и правна позиција Коморе мењана неколико пута, најчешће ограничавањем њених овлашћења и пребацивањем великог броја одговорности на Министарство финансија и статутарна тела установљена под окриљем тог министарства. Често је веома тешко разликовати ко шта ради, јер постоји интересно преклапање тела и њихових чланова. Највећи број именованих лица су државни службеници, који најчешће немају никакво искуство у рачуноводственој професији, а професионално тело (СРРС) заступљено је у мањини и то чисто зарад разноврсности.²²³

Србија с институционалног аспекта има „главне“ институције које би требало да надгледају професију и примену усвојених рачуноводствених стандарда. Те институције су:

- *Национална рачуноводствена комисија*, која надгледа примену Међународних рачуноводствених стандарда, као и елементе правне тековине ЕУ, која је усвојена у Србији. Она је, међутим, без директних овлашћења за имплементацију и буквално је само саветодавно тело.
- *Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије*, који надгледа професију, али само ревизорску професију и праксу, где такође преовлађују државни службеници, који често имају врло мало или нимало знања у вези са професијом.

²²¹ Малинић, Д., Новићевић, Б., Малинић, С., и Стојановић, Р., (2016), Ибид.

²²² Видети: Ибид.

²²³ Ибид.

Приметно одсуство повезаности са професијом Влада Србије вероватно сматра позитивним, с обзиром да их чини независним и објективним. А, види чуда: од укупно 7 чланова Одбора, 5 директно номинује Влада, са једним представником професије (односно, СРРС).

Највећи број познаваоца ове проблематике сматра да је пракса финансијског извештавања у Србији одступила је од своје сврхе, јер се финансијски извештаји састављају првенствено за статистичке сврхе због чега се често и њихова поузданост доводи у питање. (банке и финансијске организације узимају финансијске извештаје уз велики степен резерве). Дозвољена пракса, са многим накнадним изузецима и олакшицама, доводи у питање правовременост и поузданост финансијских извештаја, јер: извештаји за статистичке сврхе морају да се доставе до краја фебруара, док извештаји за друге сврхе до краја јуна и коначно, објаве до краја октобра, са либералном опцијом кориговања до краја године.

Одсуство стандардизације рачуноводственог софтвера је додатни проблем, јер такав софтвер мора да испуни неколико критеријума, као што су: ISO15.000 и ISO27.000.²²⁴ Рачуноводствени софтвер, начелно посматрано, треба да испуни критеријуме за XBRL стандард за електронску размену пословних информација. Занимљиво је да је Закон о рачуноводству из 1993. године био напреднији од актуелног, с обзиром да је имао простор за доношење, у то време, Југословенског рачуноводственог стандарда 33 - Рачуноводствени софтвер. Потоња регулатива, донета у Србији, занемарила је овај значајан елемент доброг финансијског извештавања, тако да постоји готово потпуно одсуство регулативе и стандардизације у тој области..

Спомињемо неке од изазова у вези са добрим финансијским извештавањем:

* Институционални – посматрано кроз:

- нестабилни правни и институционални оквир;
- уплитање Министарства финансија у питања којима не треба да се бави;
- неефикасне институције;
- занемаривање професионалних организација од стране Владе и сл.

* Изазови оперативног типа, где постоји одсуство примене и спремности да се примењују правила. Тако нпр. чак 24.000 компанија нису доставиле своје финансијске извештаје за 2014. годину, а преко 30.000 тај посао нису обавила за финансијске извештаје за 2015. годину и преко 32.000 за 2016. годину. Исто така, чак се и касни поднесци у пракси не сматрају преступом.

Ако у дужем временском периоду превлада тренутна пракса, поставиће се од стране инвеститора и других стејкхолдера (и домаћих и страних) логично питање поузданости финансијског извештавања у Србији. То поготово што постоји и захтев за усклађеност са законодавством европског Закона о привредним друштвима, што је још један изазов, јер се Србија обавезала на чланство ЕУ, чији позитивни прописи представљају додатни терет земљама кандидатима за придруживање ЕУ.

²²⁴ Први стандард прописује квалитет производа (eXML), а овај други се фокусира на безбедносне одлике софтвера.

Сматрамо да је тржиште рачуноводствених услуга у нашој земљи у потпуности либерализовано у ком смислу је и звање професионалног рачуновође у нас остало незаштићено законом, па свако може да се бави овим послом. Догодило се тако да се је, својом либералистичком политиком, Влада Србије с почетка 2000-их година одрекла заштите тржишта роба и услуга и тако изложила домаће ентитете конкуренцији страних компанија, без обзира на дампинг опасност у систему цена услуга. Створени су, дакле, услови да инвеститори (и домаћи и страни), могу да ангажују било кога за вођење пословних књига и припрему финансијских извештаја. Професионална квалификација није тражена ни за велике компаније, односно компаније котиране на берзи, а што је интересно, то не захтева чак ни пореска регулатива и поред тога што је познато да порески прописи у већини развијенијих економија захтевају да лице које припрема финансијске извештаје буде квалификовано и регулисано законом.²²⁵

Рачуноводство и рачуноводствена професија у нашој земљи су дужи низ година жртва неолибералне политике коју је спроводила национална влада.²²⁶ Реч је тренду који траје, скоро без прекида, и данас. Наша земља је у процесу придруживања ЕУ обновила своје обавезе у вези са имплементацијом законодавства и регулативе која се односи на МСФИ. Министарство финансија, које је на себе преузело обавезу да преводи и објављује МСФИ на српском језику, је превођење и објављивање извршило само у делу који се односи на основне стандарде, али без других материјала на српском језику. Стручну обуку на имплементацији МСФИ врши СРРС и то на лични захтев сваког рачуновође, јер не постоји законски захтев да рачуновођа стекне професионалне квалификације како би се обезбедило ажурно рачуноводство и примена стандарда. И јасно, пошто не постоји законска обавеза обука остаје добровољна, због чега се најчешће и не похађа.

Министарство финансија је усмерено на регулацију ревизора сматрајући, под утицајем Светске банке, да ће добро регулисана ревизорска професија обезбедити добро финансијско извештавање. У ту сврху је основала и Комору ревизора, али је с временом стално смањивала њена овлашћења преносећи их на себе и независна тела под његовом контролом (већ помињана Национална комисија за рачуноводство и Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије).

Због врло честих промена рачуноводствених прописа присутна је укупна правна несигурност у земљи. Сматрамо да би основни напор Владе требало, уместо честих промена закона и подзаконских аката, да је усмерен на:

- смањење регулаторног оптерећења,
- рационализацију регулаторне контроле и
- доношење одлуке о томе која су то најважнија регулаторна питања на која се треба фокусирати.

Основни проблем који тражи стручно и свеобухватно регулисање питања из домена финансијског извештавања је недостатак спровођења правила, на шта је СРРС више пута указивао, али се на то нико није освртао. Изгледа да државни

²²⁵ Ибид.

²²⁶ Детаљније у: Шевић, Ж., Шкобић, З., (2013), „Регулација рачуноводствене професије и економска (квази)либерализација: на путу ка ЕУ“ (Regulation of the Accounting Profession and Economic Quasi Liberalisation: Harmonisation with the EU), Рачуноводство, 60(1), pp. 119-135.

апарат није свестан проблема спровођења усвојених правила, уместо папиролошког усклађивања прописа са правним тековинама ЕУ.²²⁷ Због тога сматрамо да је за потребе правог финансијског извештавања неопходно унапредити друштвени углед институција.

Тренутне слабости система и праксе финансијског извештавања у земљи посебно се испољавају код уплитања државе у послове професионалне организације и у виду недостатка прописа којима се уређују развој и коришћење рачуноводственог софтвера. Истичемо да наведена питања могу бити решена уз правилну мобилизацију државних ресурса, односно већим поверењем између државе и професионалне организације да се у потпуности имплементирају МСФИ и за мале и средње ентитете, баш онако као се то ради у високо индустријализованим земљама, где су професионалне организације партнери (а не конкуренти) који помажу држави у остваривању њених циљева.

У дисертацији смо приступили примени МСФИ на начин и са пажњом усмереном на проблеме њихове примене; указујући на то да, ако се ова питања ефикасно реше, квалитет финансијског извештавања ће се подићи на виши ниво од чега ће и држава имати користи. Важне предности примене МСФИ треба искористити за придобијање позитивног става страних инвеститора за инвестирање у нашој земљи. Иначе, предности примене МСФИ су бројне, јер се земљи која их примењује пружају озбиљне шансе за улазак у главне токове светског развоја и наша земља, да би их искористила, мора да уради доста тога да би ушла у те токове међународних економских односа.

2. ПРОБЛЕМИ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА У РС

Кључан чинилац економског раста и развоја, ублажавања ризика нестабилности финансијског система успешних привреда данас је систем информисања. Он је тај који омогућује већи кредибилитет и доступност финансијских извештаја. У том контексту, примена МСФИ и МСР представљају најбоља искуства на пољу рачуноводствене и ревизорске регулативе за процену квалитета финансијског информисања. С тим у вези, тековине правне природе ЕУ за Србију имају двострук значај. Најпре, јер МСФИ и МСР представљају високо квалитетан модел за регулисање рачуноводства и ревизије, који се може применити на земље са различитим системима. Затим, усвајање правних тековина ЕУ у области рачуноводства и ревизије, важно је за даљи интерес Србије у продубљивању економских веза посредством процеса придруживања ЕУ.

Финансијско извештавање у Србији данас има велике квалитативне слабости, које негативно утичу на економски раст и које стварају велике системске ризике. Та околност препрека је за бољи надзор над процесом који се реформама спроводи, што подразумева могућност озбиљног дебаланса у конкуренцији предузећа приватног сектора и оних у државном власништву. То, даље, подразумева да постојећи значајни недостаци у правном и регулаторном оквиру у будућности буду приоритетна питања решавања у Србији. Тиме би се створила одговарајућа законска основа за обезбеђивање поузданијих и тачнијих

²²⁷ Изгледа да ни чињеница да сваки пети ентитет (24.000 правних субјеката) није предао благовремено финансијске извештаје за 2014. годину, није привукла пажњу регулатора, нити је то био случај са предајом финансијских извештаја за 2015. годину, када чак сваки четврти ентитет, тачније преко 30.000 није испунило ову законску обавезу.

финансијских информација свим учесницима на тржишту.

Као могуће препреке издвајамо:

Иако дефинисана Законом о рачуноводству и ревизији из 2006. године, ограничења примене МСФИ озбиљна су препрека у стварању повољног амбијента за финансијско извештавање. Наиме, тај Закон је предвидео да се извештавање врши применом МСФИ за сва предузећа, од предузетника до великих предузећа и оно што сматрамо великим проблемом је примена МСФИ на мала предузећа. То због тога што су МСФИ пројектовани за велика предузећа и што њихова примена захтева значајнија улагања (у обуку и информациону технологију), јер постоји ризик да ће трошкови примене МСФИ у малим предузећима превазићи користи од њихове примене. Факат је, исто тако, да се неким важним рачуноводственим и ревизорским правилима - начелима још увек није овладало у свим сегментима рачуноводствене професије, али и међу менаџерима и регулаторним телима. У складу са тим, култура усклађивања ће трпети, чак и међу компанијама од којих се очекује да имају ресурсе за усклађивање (банке, велика јавна предузећа и сл.).

Искуства неких земаља показују да се постиже већи успех када је примена МСФИ ограничена само на субјекте од јавног интереса и када су ограничени ресурси намењени за обезбеђивање усклађености ових субјеката. Важност поузданог и тачног финансијског извештавања представља један од основних модела, поготово када је реч о борби против корупције. А, фер и коректни финансијски извештаји пословних ентитета представљају значајну претпоставку заштите интереса инвеститора, поверилаца, државе, запослених, јавности, али и инструмент који треба да онемогући корупцију као велико друштвено зло.

Професор Ката Шкарић – Јовановић, у једном од својих предавања одговара на питање како хармонизовани финансијски извештаји доприносе смањењу корупције, наводећи да постоје два начина који могу утицати на ниво корупције коришћењем финансијског извештавања. Ако се у приватном сектору или било где воде „чисте књиге“, онда ће свакако они који имају склоности ка корупцији, бити обесхрабрани, јер ће транспарентност пословања којем доприноси вођење чистих књига, представљати свакако једну од препрека да се то ради. Вођење чистих књига омогућиће, с друге стране, препознавање трансакција повезаних са корупцијом. Опште је уверење да у Републици Србији данас финансијски извештај предузећа пружа информације које су недовољно поуздане. У Центру за бонитет НБС тврде да чак 52% од укупних извештаја, који се предају на увид, садрже формалне грешке (математичке и рачунске). Тако, догађа се да актива није једнака пасиви, да се извештаји састављају ручно, а не у електронској форми, а готово 5% од укупног броја правних лица уопште не предаје своје финансијске извештаје задуженим институцијама.²²⁸

Анализа тренутне ситуације финансијског извештавања у нас показује евидентну небригу државе и реалног сектора привреде, пре свега, према финансијском извештавању. То је важан сигнал држави да озбиљно узме у разматрање ово питање, јер је дошло до опасног опадања поузданости финансијских извештаја. Сматрамо да је такво стање условљено разлозима:

- Брзоплето прихватање међународних стандарда као непосредне основе за финансијско извештавање, што не значи да је потребно да се исти не примењују, те и да је погрешно исте користити. Наиме, прелазак на МРС у финансијском извештавању само може подићи његов квалитет.

²²⁸ Шкарић-Јовановић, др Ката., Ибид.

Но ипак, овде истичемо проблем који је апсолутно изостао када су у питању одређене припреме, тј. уопште их није ни било.

- Лоше финансијско извештавање разлог је неразвијене ревизорске професије.
- Непостојање разумевања о значају финансијских извештаја, а сам прелазак на стандарде био је брзоплет, јер у моменту када је одлука о примени била донета није било превода МРС-а на српски језик. Иако је Закон о рачуноводству и ревизији дефинисао да се финансијски извештаји састављају у складу са МРС, превод истих није постојао, већ само изворна верзија на енглеском језику, за чији превод рачуноводственој професији је било потребно годину дана. Иначе, познато је да увођење рачуноводствених стандарда представља дуг, озбиљан и одговоран посао, а после њиховог превођења следећи корак је обавеза имплементације садржаја. Сам текст о МРС садржи преко хиљаду страна, које рачуновође треба да савладају и науче, а касније и примене у пракси. Донекле олакшавајућа околност, која је помогла у сналажењу око свега тога је наша рачуноводствена „заоставштина“, јер је већ поменути Закон о рачуноводству и ревизији био у великој мери усаглашен са одредбама IV Директиве ЕУ.

Стручност наших рачуновођа није задовољавајућа у односу на захтеве који су постављени пред њих, а у вези МРС. Наше рачуновође нису погрешно, али су недовољно едуковани у том домену, јер обука која је вршена, била је недовољно обимна и недовољног квалитета. Закон је, с друге стране, предвидео обавезу о ревизији свих великих и средњих предузећа, због чега је овај теоретски норматив био у колизији са реалним капацитетима српске „ревизорске сцене“. Исто тако, једна од мана наше стручне сцене је да не постоји систематски надзор над квалитетом ревизије финансијских извештаја, тако да организоване контроле рада ревизорских фирми и начин давања мишљења о извршеној ревизији нису на завидној висини. Наш став по овом питању је да држава треба доста тога да уради на унапређењу финансијског извештавања, што није лако с обзиром на велики проблем и околност да се налази у транзицији, те да постоје много већи проблеми у привреди земље од проблематике финансијског извештавања.

Како финансијско извештавање има веома велики утицај на остала подручја привредне активности земље, финансијско извештавање субјеката привређивања требало би да има много бољи статус. Слабости на које је стручна јавност указивала, нису отклоњене ни кроз тренутно важећи закон.

Иако се однос државе према финансијском извештавању очитује озбиљношћу стратегије коју она има, код нас Министарство за финансије није опремљено кадровима који се довољно разумеју у рачуноводство и финансијско извештавање. У њему је, наиме, запослен само један службеник који је задужен за проблематику финансијског извештавања. А ако се зна да је за тај посао потребна посебна екипа људи – експерата, који ће се бавити овом озбиљном проблематиком, лако је схватити стање у којем се налази систем нашег финансијског извештавања. Зар наведене околности не говоре о озбиљном нарушавању угледа рачуноводствене професије, али и о паду поверења корисника у финансијске извештаје.

Догађа се, тако, да и менаџмент предузећа често вођење пословних књига и

састављање извештаја сматра као непријатну законску обавезу. Они код нас не гледају на вођење књига као на презентовање информација и прилику коју треба искористити да би своју фирму представили у најбољем светлу. Све дотле док се вођење пословних књига и извештавање посматра као обавеза, неће постојати суштински напредак у финансијском извештавању. Но ипак, без обзира на оправдане критике, поменути Закон о рачуноводству и ревизији, као реакција на слабости претходног, представља помак. На рационалнији начин дефинисао је нормативну основу извештавања и док су према претходном сви морали да примењују стандарде, овај је направио поделу предузећа - обвезника за вођење књига, тако да предузетници и мала предузећа примењују Правилник. Иако то није било најсрећније решење, боље је него оно претходно када се примењивао МРС, по коме велика и средња предузећа примењују МРС. Њиме је установљена Комора ревизора која се брине о квалитету обављених ревизија и о унапређењу ревизорске професије у целини. Исто тако, створена је основа за именовање Националне комисије за рачуноводство, са задатком да прати примену директива ЕУ, МРС-а и МСР-е. То што је сматрано проблемом је превођења стандарда и њихова актуализација и мало се урадило на том плану, јер су представљени стандарди који су важали до 2003. године, а од 2003. до 2007. године промењен је велики број и донети су многи нови стандарди. До 2010. године промењена су још три, а наше рачуновође и наша предузећа састављају своје извештаје на бази стандарда који су важали до 2003. године. То је озбиљан пропуст државе, професионалних удружења и рачуноводствене професије.

Напред поменути законима (из 2006. године и онај из 2002.), није уређено ко је дужан да уради превод, верификацију превода и у ком року ће превод бити стављен на сајт. Такође, ако је то задатак закона, онда то питање не може бити препуштено договорима и преговорима. Потом, Законом нису адекватно уређена звања, јер је њиме регулисана само ревизорска професија, а сви рачуноводствени стручњаци слажу се да квалитет финансијског извештавања и квалитет вођења књига не зависи само од ревизије, већ је обавеза и оних који састављају финансијске извештаје – рачуновођа, да морају бити едуковани и сертификовани, како би могли да раде свој посао. По овом Закону није прецизирано вођење пословних књига, па је испало да пословне књиге може водити и лице коме није потребан никакав сертификат. Веома озбиљан пропуст Закона је непостојање звања рачуновође, јер је дефинисао постојање само звања овлашћени ревизор и овлашћени интерни ревизор, а регулисање рачуноводствене професије је (уместо законом) препуштено уређењу професионалним организацијама. Законодавац се, дакле, није побринуо да посао рачуноводствене професије уреди. То значи да Закон није одредио шта мора да испуни рачуновођа, па онај ко води књиге не мора да поштује дефинисана правила професије (Кодекс професионалних рачуновођа). Исто тако, испада по том основу да лице које води пословне књиге не може бити позвано на одговорност ни од кога зато што није поштовало правила професије, јер то законом једноставно није уређено. Наведене примедбе представљале су довољан основ да се на време изврше озбиљне законске интервенције, те да новооснована Комора ревизора и Национална комисија за рачуноводство морају озбиљно радити на афирмацији значаја рачуноводствене професије и финансијског извештавања.

Непотпуне и неажурне пословне књиге, нетачни финансијски извештаји које нико не проверава, омогућавају повољно подручје за корупцију, па је

основни задатак Националне комисије за рачуноводство да сачини стратегију и Акциони план финансијског извештавања предузећа.

Научна и стручна јавност земље треба да тражи од Коморе ревизора да инсистира да се рад ревизорске професије подигне на виши ниво, уз континуирано спровођење озбиљне едукације ревизора и прописивање чврстих услова код стицања звања у овој професији.

3. ПРИМЕНА МРС/МСФИ У СРБИЈИ

У складу са намером за бржим приближавањем ЕУ наша земља је законом регулисала примену Међународних рачуноводствених стандарда (МРС). Практично се то догодило 1. јануара 2004. када за рачуноводствене професионалце у Србији МРС постају законска норма и основ за даљи развој рачуноводствене професије, а њихова имплементација велики изазов рачуноводствено-ревизорске струке.

Научна и стручна јавност у Србији сматра да имплементација МРС не подразумева само њихово преписивање, већ да они представљају групу инструкција и упутстава за састављање и презентирање финансијских извештаја. Они, дакле, представљају примарну основу на којој се заснива и гради читав систем међународне хармонизације финансијског извештавања. Данас егзистира општа сагласност најутицајнијих субјеката (који се баве финансијском хармонизацијом) о потреби успостављања стандарда који регулишу пословање: мултинационалних компанија, међународних фирми за ревизију и инвеститора. С тим у вези, у процесу финансијског извештавања данас превладава захтев за проналажење и обликовање универзалног модела комуницирања и протока финансијских информација између компанија, индустрија, земаља и култура.

Многи аутори сматрају да најприхватљивије решење представља увођење јединствених глобалних рачуноводствених стандарда, који могу наћи примену код мултинационалних компанија које послују на светском тржишту. Имплементација њихова примарно би значила заштиту интереса поверилаца и интереса инвеститора. Стварна примена односила би се на компаније које састављају консолидоване финансијске извештаје, које би и морале примењивати те стандарде. Исто тако, измене Директива ЕУ имале су циљ да се отклоне разлике у односу на МРС. С тим у вези, наша земља донела је посебан Закон о рачуноводству и ревизији, а Међународне рачуноводствене стандарде прихватила као домицилне.

3.1. Прва примена МСФИ на мала и средња предузећа

Величина предузећа не детерминише циљ финансијског извештавања, јер су циљеви исти без обзира на то да ли су она велика, средња или мала. Финансијске извештаје предузећа састављају у складу са нормативном основом, тј. на основу захтева истраживања информационих потреба корисника тих извештаја. Корисници финансијских извештаја, као што смо раније навели, су: акционари и инвеститори, управа, запослени, повериоци, добављачи, купци, Влада и регулаторне агенције. Овако широк круг корисника финансијских извештаја последица је високог степена јавне одговорности, тако да су нпр. финансијски извештаји предузећа чије се акције котирају на берзама потребни

наведеним корисницима, а мала и средња предузећа воде се у форми друштава са ограниченом одговорношћу. Дакле, листа корисника финансијских извештаја и обим потребних информација условљени су величином и степеном јавне одговорности предузећа, а не величином предузећа.

Покушај диференцирање обавеза финансијског извештавања за велика предузећа, у односу на обавезу финансијског извештавања за мала и средња предузећа, нуди одговор на два питања, односно:

- као и на основу чега одредити величину предузећа и
- да ли одабрани критеријуми за разврставање предузећа треба да буду коришћени на националном нивоу, или њихову примену треба проширити преко националних граница.

Не постоје јединствени критеријуми за класификацију предузећа, а најчешће се као критеријум користе: број запослених радника, висина оствареног прихода и висина ангажованог капитала. Тако, у *ЕУ*: мала предузећа имају до 50 запослених, приходе мање од 2 милиона и вредност имовине која је мања од 10 милиона евра; средња по величини предузећа имају до 250 запослених, приходе до 50 милиона, а вредност имовине до 45 милиона евра; а у *Србији*: велика предузећа имају више од 250 запослених, приход већи од 10 милиона евра, а бруто имовина већа је од 5 милиона евра; средња предузећа имају од 50 до 250 запослених, приход од 2,5 до 10 милиона евра, а вредност имовине од 1 до 5 милиона евра. Сва остала предузећа, која не испуњавају ове критеријуме, сматрају се малим предузећима. Финансијско извештавање данас има тенденцију апсолутне посвећености том процесу у великим предузећима, док је он, кад је реч о финансијском извештавању малих и средњих предузећа, запостављен. То овде помињемо као важно питање за решавање у наредном периоду, јер средња и мала предузећа чине око 99% од укупног броја предузећа у *ЕУ*.

Када је у питању нормативна основа финансијског извештавања малих и средњих предузећа данас, она се заснива на:

- националним стандардима или
- у мањем броју земаља, на *МРС/МСФИ*.

Националним стандардима највећег броја земаља се од малих и средњих предузећа захтева објављивање само неких извештаја и то у скраћеној форми у односу на сет извештаја који је обавезан за велика предузећа, тако да финансијско извештавање средњих и малих предузећа има карактер:

- неразумљивости,
- неупоредивости и
- недовољности броја информација.

Све већи захтев за подизањем квалитета, хармонизацијом и стандардизацијом финансијских извештаја малих и средњих предузећа последица је важности њихове улоге како у развијеном свету, тако и у земљама у транзицији, те нужности њихове интернационализације пословања. Постоје данас различита гледишта за остваривање овог циља, која се могу представити преко јединствене међународно признате нормативне основе и путем јединствене едукације рачуновођа.

Приметан је, међутим, и отпор у примени стандардизације, због чега

одређени аутори сматрају да применом МРС/МФСИ добијени финансијски извештаји садрже информације које су различите по обиму и далеко шире од оних информација које су потребне корисницима финансијских извештаја малих и средњих предузећа. Исто тако, примена МРС/МСФИ изазива значајне трошкове, који, када је реч о малим и средњим предузећима, не стоје насупрот одговарајуће користи јер се производе информације које никоме нису потребне.

Успешна имплементација МРС/МСФИ тражи постојање великог броја одлично обучених рачуновођа. Поступак израде МРС за мала и средња предузећа почела је представљањем Нацрта Међународних стандарда за мала и средња предузећа, који је објављен 4. августа 2006. године, а њихово усвајање средином 2007. године, тако да је њихова примена за мала и средња предузећа почела 2008. године, али уз доста потешкоћа приликом њихове имплементације.

Међународни стандарди за мала и средња предузећа, теоријски гледано, би требало да буду високог квалитета, разумљиви и спроводљиви са фокусом на потребе корисника тих финансијских извештаја. Но, на предузећима је да олакшају прелазак на пуне стандарде за она мала и средња предузећа која стекну јавну одговорност или одлуче да користе стандарде за велика предузећа.

У ЕУ, као и у земљама у којима се финансијско извештавање малих и средњих предузећа заснива на МРС/МСФИ, решење је да се користе МРС и усвоје међународни стандарди за мала и средња предузећа.

Што се финансијског извештавања наших предузећа оно мора бити усклађено са искуствима и стандардима који се примењују у ЕУ. Интенција је да, у светлу већ постојећих нормативних решења, наша земља у сваком погледу, као будући члан ЕУ, има законе који опредељују финансијско извештавање и који су потпуно компатибилни са решењима која су већ на снази у монетарној унији.²²⁹

Тако је прелазним и завршним одредбама члана 50. Закона о рачуноводству („Сл. гласник РС”, бр. 62/2013 - даље: Закон), прописано је да ће се одредбе члана 21. овог закона, које се односе на примену МСФИ за МСП почети да се примењују од финансијских извештаја који се састављају на дан 31. децембра 2014. године. Међутим, прописан је изузетак за правна лица и предузетнике који су у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Сл. гласник РС”, бр. 46/06,111/09 и 99/11. - даље: Стари закон) примењивали Правилник о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника („Сл. гласник РС”, бр. 106/06 и 111/06. - даље: Стари правилник), односно да ова правна лица и предузетници могу примењивати одредбе тог правилника најкасније до састављања финансијских извештаја на дан 30. децембра 2015. године.

Дакле, правна лица и предузетници који су се били одлучили да приликом састављања финансијских извештаја за 2014. годину примењују стари Правилник, у обавези су да приликом састављања финансијских извештаја за 2015. годину, у зависности од величине у коју су разврстани по финансијским извештајима за годину, примене Међународни стандарди финансијског извештавања (ИФРС) за мале и средње ентитете („Сл. гласник РС”, бр. 117/13. - даље: МСФИ за МСП) или Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Сл. гласник РС”, бр. 118/13 и 95/14. - даље: Правилник за микро правна

²²⁹ Станковић, мр Светислав: „Криза финансијског извештавања у Србији“, Пословна политика, Београд, бр.11-12/2009. стр. 26.

лица) или евентуално пуне МРС/МСФИ, што је само теоријска претпоставка.

Иначе, почев од финансијских извештаје за 2014. годину почела је обавеза предаје финансијских извештаја АПР-у електронским путем, потписаних електронским потписом законског заступника. Међутим, од ове обавезе су била изузета микро правна лица и предузетници, који су финансијске извештаје за 2014. могли да доставе и у писаном облику или путем референтне странице. Достављање финансијских извештаја за годину електронским путем потписаних електронским потписом законског заступника обавезно је за сва правна лица и предузетнике.

3.1.1. Критеријуми за примену МРС/МСФИ

Критеријуми за примену МРС/МСФИ, МСФИ за МСП или Правилника за микро правна лица прописани су одредбама члана 20-22. Закона.

Према члану 20. Закона о рачуноводству, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МРС/МСФИ.

Према наведеном, дакле, наведена правна лица немају могућност избора, већ обавезно примењују МРС/МСФИ.

а) Примена МСФИ за МСП - У складу са чланом 21. поменутог Закона, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП. Изузетно, средња правна лица могу да одлуче да примењују МРС/МСФИ.

У случају да се средња правна лица одреде да примењују МРС/МСФИ дужна су да их примењују у континуитету, осим, ако постану мало правно лице у складу са Законом.

Микро и друга правна лица - Сходно члану 22. важећег Закона, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима, микро и друга правна лица независно од величине, примењују Правилник за микро правна лица. Изузетно микро и друга правна лица независно од величине, могу да одлуче да примењују МСФИ за МСП.

У случају да се микро и друга правна лица независно од величине, одреде за примену МСФИ за МСП дужна су да примењују МСФИ за МСП у континуитету.

У складу са чланом 2. став 2. Правилника о Контном оквиру за друга правна лица, друга правна лица која одлуче да примењују МСФИ за МСП у складу са чланом 22. став 2. Закона о рачуноводству, примењују Правилник о Контном оквиру за привредна друштва.

Табела бр. 9: Преглед обавезујуће и добровољне примене МРС/МСФИ, МСФИ за МСП и Правилника за микро правна лица

Критеријуми за примену	МРС/МСФИ	МСФИ за МСП	Правилник за микро правна лица
Велика правна лица, - правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), - јавна друштва, - друштва која се припремају да постану јавна, независно од величине	обавезна примена	х	х
Средња правна лица	уколико одлуче	обавезна примена	х
Мала правна лица	х	обавезна примена	х
Микро (где спадају и предузетници) и друга правна лица	х	уколико одлуче	обавезна примена

Извор: web sajt <http://www.iasb.org>

3.1.2. Избор рачуноводствене политике за вредновање имовине и обавеза

Чланом 7. Закона је прописано да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уредују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Према параграфу 15. МРС 8 - Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке („Сл. гласник РС“, бр. 35/214., ентитет мења рачуноводствену политику само ако:

- је та промена прописана неким МРС/МСФИ; или
- та промена доводи до тога да финансијски извештаји пружају поуздане и релевантније информације о ефектима трансакција, других догађаја или околности на финансијску позицију, финансијске перформансе или токове готовине ентитета.

Промена рачуноводствене политике код ентитета који примењују МСФИ за МСП је регулисана на сличан начин као у МРС 8. Иначе, промена рачуноводствене политике захтева ретроактивну примену у највећем броју случајева. Према МСФИ за МСП, када се промена рачуноводствене политике примени ретроактивно, ентитет треба да примени нову рачуноводствену политику на упоредне информације за претходне периоде на најранији датум за који је то изводљиво, као да је нова рачуноводствена политика одувек примењивана. Када је, пак, неизводљиво потребно је утврдити ефекте промене рачуноводствене политике из одређеног периода на упоредне информације за један или више презентованих претходних периода. Ентитет треба да примењује нову

рачуноводствену политику на књиговодствене вредности имовине и обавеза од почетка најранијег периода за који је ретроактивна примена изводљива, што може бити текући период, као и да изврши одговарајуће кориговање почетног стања сваке компоненте капитала за тај период на коју се промена одражава.

Правилником за микро правна лица (члан 7.) прописано је да пословни субјект може мењати рачуноводствене политике само ако је промена захтевана изменама рачуноводствених прописа или ако промена обезбеђује поузданије и важније информације о финансијском положају и резултатима пословања субјекта.

Дакле, правна лица, задруге, предузетници и друга правна лица, услед измене рачуноводствених прописа су у обавези да изврше прави одабир одговарајуће рачуноводствене политике или задрже постојећу уколико је примењива и усвоје општи акт (Правилник о рачуноводственим политикама), којим ће бити прописан начин признавања, вредновања, презентације и обелодањивања имовине и обавеза у складу са важећим Законом и подзаконским актима.

Привредни субјекти који први пут примењују МСФИ за МСП примењују одредбе Одељка 35 - Прелазак на МСФИ за МСП.

а) Прва примена МСФИ за МСП (Одељак 35) - Одељак 35 се примењује на ентитет који примењује МСФИ за МСП по први пут, без обзира да ли је претходно примењивао МРС/МСФИ или неки други сет општеприхваћених рачуноводствених принципа, у конкретном случају Стари правилник или је користио други оквир који се, рецимо, заснивао на локалној пореској основи.

Ентитет може бити правно лице које примењује МСФИ за МСП по први пут само једном. Уколико ентитет користи МСФИ за МСП, а затим престане да их примењује током једног или више извештајних периода - а затим је приморан, или одлучи да их поново примењује - приликом тог поновног усвајања не може да користи специјалне изузетке, поједностављивања или друге захтеве Одељка 35.

Редован годишњи финансијски извештај правних лица која примењују МРС/МСФИ, односно МСФИ за МСП обухвата:

- Биланс стања, који представља преглед имовине, обавеза и капитала правног лица на одређени дан;
- Биланс успеха, који представља преглед прихода, расхода и резултата пословања насталих у одређеном периоду;
- Извештај о осталом резултату, који чине ставке прихода и расхода (укључујући и рекласификације услед кориговања), које нису признате у Билансу успеха, како се захтева или дозвољава према другим МСФИ. Компоненте осталог резултата чине ставке које се, према захтевима појединих МСФИ, признају у оквиру капитала;
- Извештај о променама на капиталу, који пружа информације о променама на капиталу правних лица током извештајног периода;
- Извештај о токовима готовине, који пружа информације о приливима и одливима готовине и готовинских еквивалената током извештајног периода; и
- Напомене уз финансијске извештаје, које садрже описе или рашчлањавања ставки обелодањених у извештајима из подтачке (л-5), примењене рачуноводствене политике, као и информације о ставкама

које се нису квалификовале за признавање у овим извештајима, а значајне су за оцену финансијског положаја и успешност пословања правног лица, као и остале информације у складу са захтевима МСФИ.

Дакле, ентитет који примењује МСФИ за МСП, саставља комплетан сет финансијских извештаја. Такође, сва правна лица и предузетници, без обзира на разврставање, су у обавези да до краја фебруара наредне године саставе и доставе АПР-у Статистички извештај, биланс стања и биланс успеха.

3.1.3. Први финансијски извештаји у складу са МСФИ за МСП

Први финансијски извештаји ентитета састављени у складу са МСФИ за МСП су први годишњи финансијски извештаји у којима ентитет експлицитним и безрезервним саопштењем потврђује усаглашеност финансијских извештаја са МСФИ за МСП. Финансијски извештаји састављени у складу са МСФИ за МСП сматрају се првим финансијским извештајима ентитета састављеним у складу са МСФИ за МСП онда ако, дотични:

- ентитет није презентовао финансијске извештаје за претходне периоде;
- ентитет је презентовао своје најскорије претходне финансијске извештаје у складу са националним захтевима који нису у складу са МСФИ за МСП по свим аспектима; или
- ентитет је презентовао своје најскорије претходне финансијске извештаје у складу са МРС/МСФИ.

Према параграфу 3.14 Одељка 35 МСФИ за МСП, захтева се да ентитет обелодани, у комплетном сету финансијских извештаја, упоредне информације у погледу претходног упоредног периода за све монетарне износе презентоване у финансијским извештајима као и одређене упоредне наративне и дескриптивне информације. Том приликом ентитет може презентовати упоредне информације у погледу једног или више упоредивих претходних периода. Према томе, датум преласка на МСФИ за МСП ентитета је најранији период за који ентитет презентује потпуне упоредне информације у складу са МСФИ за МСП у својим првим финансијским извештајима који су усклађени са МСФИ за МСП, када је то релевантно за разумевање финансијских извештаја за текући период.

а) Поступци припреме финансијских извештаја на датум преласка на МСФИ за МСП - Према параграфу 35.7 Одељка 35 МСФИ за МСП, осим за случајеве наведене у параграфима 35.9-35.11, ентитет треба у свом почетном извештају о финансијској позицији, односно у Билансу стања на датум преласка на МСФИ за МСП (односно на почетку најранијег презентованог периода) да:

- Призна сва средства и обавезе чије признавање захтева МСФИ за МСП;
- Не врши признавање ставки као средства или обавезе уколико МСФИ за МСП не дозвољава таква признавања;
- Рекласификује ставке које је по претходно примењиваном оквиру финансијског извештавања признао као једну врсту средстава, обавеза или компоненте капитала, али су оне по МСФИ за МСП различита врста средстава, обавеза или компоненте капитала; и

- Примени МСФИ за МСП при одмеравању свих признатих средстава и обавеза.

Рачуноводствене политике које ентитет користи у свом почетном извештају о финансијској позицији, односно у Билансу стања састављеном у складу са МСФИ за МСП могу се разликовати од оних коришћених за исти датум, али у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. Сва произашла кориговања произилазе из трансакција, догађаја или услова насталих пре датума преласка на МСФИ за МСП, због чега, ентитет признаје износе тих кориговања директно у оквиру нераспоређене добити (или, ако је погодно, другу категорију капитала) на датум преласка на МСФИ за МСП.

Сва кориговања, дакле, која проистекну из промене рачуноводствених политика приликом преласка на прву примену МСФИ за МСП, ентитет признаје у оквиру нераспоређене добити, или у оквиру неке друге компоненте укупног капитала (нпр. статутарне и друге резерве) уколико је погодно.

Поступци који су описани у параграфима 35.7 до 35.11 Одељак 35 МСФИ за МСП, сваки ентитет треба да примени приликом исказивања позиција у Билансу стања на датум преласка на МСФИ за МСП, односно на почетку најранијег презентованог периода у овом обрасцу. Наведено се односи на поступке усклађивања почетног стања код прекњижавања са старих на нове рачуне прописане Контним оквиром. Дакле, усклађено почетно стање у пословним књигама на дан 1. јануар 2015. године, код привредних субјеката којима је пословна година једнака календарској, биће у Билансу стања за 2015. годину приказано у колони Претходна година (2014. година). На овај начин ће МСФИ за МСП бити примењени и на најранији презентовани период у финансијским извештајима који се састављају на дан 31. децембар 2015. године.

б) Изузеци од ретроспективне измене рачуноводствених политика приликом преласка на МСФИ за МСП - Параграф 35.9 Одељка 35 МСФИ за МСП прописује изузетке од ретроспективне измене рачуноводствених политика приликом преласка на МСФИ за МСП. Наиме, приликом првог усвајања МСФИ за МСП ентитет неће ретроспективно мењати рачуноводствено обухватање које је користио према претходном оквиру финансијског извештавања за следеће трансакције:

* Престанак признавања финансијских средстава и финансијских обавеза. Финансијска средства и финансијске обавезе које су престале да се признају у складу са претходно примењиваним рачуноводственим оквиром и пре датума преласка, не требају да се признају по усвајању МСФИ за МСП. За разлику од тога, за финансијска средства и финансијске обавезе из трансакције која се догодила пре датума преласка, а које би према МСФИ за МСП требало да престану да се признају, али која нису престала да се признају према претходно примењиваним рачуноводственим оквиром, ентитет може да одабере да:

- престане да их признаје по усвајању МСФИ за МСП или
- настави да их признаје све до отуђења или измирења.

* Рачуноводство хеџинга. Ентитет неће вршити промене рачуноводства хеџинга пре датума преласка на МСФИ за МСП за односе хеџинга који више не постоје на датум преласка. За односе хеџинга који постоје на датум преласка,

ентитет примењује захтеве рачуноводства хецинга из Одељка 12 - Питања везана за остале финансијске инструменте, укључујући захтеве престанка хецинг рачуноводства за односе хецинга који не испуњавају услове из Одељка 12.

* Рачуноводствене процене;

* Пословања која се обустављају; и

* Мерење учешћа без права контроле. Захтеви из параграфа 5.6 у вези алокације добитка или губитка и укупног збирног резултата између учешћа без права контроле и власника матичног ентитета треба да се примењују проспективно од датума преласка на МСФИ за МСП (или од датума примене МСФИ за МСП на пословне комбинације - уколико је ранији - видети параграф 35.10 МСФИ за МСП).

в) Могућност избора опције приликом састављања првих финансијских извештаја у складу са МСФИ за МСП - Према параграфу 35.10 Одељак 35 МСФИ за МСП, ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП може да користи један или више следећих изузетака приликом припреме својих првих финансијских извештаја у складу са МСФИ за МСП, односно у случајевима:

* *Пословне комбинације* - Ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП може да одабере да не примењује Одељак 19 Пословне комбинације и гудвил за пословне комбинације које су извршене пре датума преласка на овај ИФРС. Али, ако преправља било коју пословну комбинацију ради усклађивања са Одељком 19 треба да изврши преправљање свих каснијих пословних комбинација.

* *Трансакције плаћања на основу акција* - Од ентитета који по први пут примењује МСФИ за МСП се не захтева да примењује Одељак 26 Плаћања на основу акција на инструменте капитала који су додељени пре датума преласка на МСФИ за МСП, или на обавезе настале по основу трансакција плаћања на основу акција које су измирене пре датума преласка на МСФИ за МСП.

* *Фер вредност као вероватна набавна вредност* - Ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП може да одабере да одмерава ставку некретнина, постројења и опреме, инвестиционих некретнина или нематеријалне имовине на датум преласка на МСФИ за МСП по фер вредности и користи ту фер вредност као вероватну набавну вредност на тај датум.

* *Ревалоризација као вероватна набавна вредност* - Ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП може да одабере да користи ревалоризовану вредност ставке некретнина, постројења и опреме, инвестиционих некретнина или нематеријалне имовине, утврђену пре или на датум преласка на МСФИ за МСП по претходно коришћеним општеприхваћеним рачуноводственим принципима као вероватну набавну вредност на датум ревалоризације.

* *Кумулативне разлике превођења* - Одељак 30 Превођење страних валута захтева да ентитет класификује неке разлике по основу превођења као засебне компоненте капитала. Ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП може да одабере да процени износ кумулативне разлике превођења за сва инострана пословања као нулу на датум преласка на МСФИ за МСП (такозвани „нови почетак”).

* *Засебни финансијски извештаји* - Уколико ентитет припрема засебне финансијске извештаје параграф 9.26 захтева да рачуноводствено обухвати своје

инвестиције у зависне, придружене или заједнички контролисане ентитете или:

- по набавној вредности умањеној за умањење вредности, или
- по фер вредности са променама фер вредности признатим у добитак или губитак.

Уколико ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП, одмерава такве инвестиције по набавној вредности, одмераваће ту инвестицију, у свом почетном извештају о финансијској позицији припремљеном у складу са МСФИ за МСП по износима:

- набавне вредности одређене у складу са Одељком 9 - Консолидовани и засебни финансијски извештаји, или
- вероватне вредности, која ће бити или фер вредност на датум преласка на МСФИ за МСП, или књиговодствена вредност на тај датум (према претходно коришћеним општеприхваћеним рачуноводственим принципима).

Ентитетима се за многе ставке захтева и тражи, тако да за:

* *Сложени финансијски инструменти* - Параграф 22.13, ентитет раздвоји сложене финансијске инструменте на компоненту обавезе и компоненту капитала на датум емисије. Ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП - не мора да раздваја ове две компоненте ако компонента обавезе није неизмирена на датум преласка на МСФИ за МСП.

* *Одложени порез на добитак* - ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП се - не мора да призна, на датум преласка на МСФИ за МСП одложена пореска средства или одложене пореске обавезе које су у вези са разликом пореске основице и књиговодствене вредности неког средства или обавезе за које би признавање одложених пореских средстава или обавеза укључивале прекомерни напор или трошкове.

* *Уговори о концесији за пружање услуга* - ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП се - не мора да примени параграф 34.12-34.16 на аранжмане о концесији за пружање услуга у које се ушло пре датума преласка на МСФИ за МСП.

* *Екстрактивне активности* - Ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП и који је по претходно коришћеним општеприхваћеним рачуноводственим принципима користио метод укупних трошкова - може одабрати да одмерава имовину повезану са нафтом и гасом (ону која се користи за истраживање, процену, развој или производњу нафте и гаса) на датум преласка на МСФИ за МСП по износу утврђеном према претходно коришћеним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. Ентитет треба да тестира та средства за умањење вредности на датум преласка на МСФИ за МСП у складу са Одељком 27 - Умањење вредности имовине.

* *Уговори који садрже лизинг* - Ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП - може при одређивању да ли уговор који постоји на датум преласка на МСФИ за МСП садржи лизинг (видети параграф 20.3) одабрати да одређивање врши на основу чињеница и околности које постоје на тај датум, уместо на датум када је закључен уговор.

* Обавезе демонтаже и уклањања које су укључене у набавну вредност некретнине, постројења и опреме. Параграф 17.10(ц) наводи да набавна вредност ставке некретнина, постројења и опреме укључује иницијалну процену трошкова

демонтаже и уклањања ставке и обнове подручја на коме је ставка била лоцирана, што је обавеза која се у ентитету намеће било када се средство набави или као последица коришћења средства у току одређеног периода за све друге сврхе осим за производњу залиха у том периоду. Ентитет који по први пут примењује МСФИ за МСП може одабрати да одмерава ову компоненту набавне вредности за ставке некретнина, постројења и опреме на датум преласка на МСФИ за МСП уместо на датум када је обавеза иницијално настала.

Уколико је за ентитет неизводљиво да за једно или више усклађивања захтеваних параграфом 35.7 преправи почетни извештај о финансијској позицији на датум преласка, треба да примени параграфе 35.7-35.10 за таква усклађивања у најранијем периоду у коме је то изводљиво и треба да идентификује податке презентоване у претходним периодима који нису упоредиви са подацима за период у коме припрема своје прве финансијске извештаје у складу са МСФИ за МСП. Уколико је за ентитет, пак, неизводљиво да пружи било које обелодањивање захтевано МСФИ за МСП за било који период пре периода у коме припрема своје прве финансијске извештаје у складу са МСФИ за МСП, тај недостатак треба обелоданити.

3.1.4. Обелодањивање ефеката приликом прве примене МСФИ за МСП

Према параграфу 35.12 Одељак 35 МСФИ за МСП, ентитет треба да објасни како је прелазак са претходно коришћеног оквира финансијског извештавања на МСФИ за МСП утицало на финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине о којима је ентитет извештавао.

Да би били усклађени са параграфом 35.12, први финансијски извештаји ентитета припремљени у складу са МСФИ за МСП треба да укључују:

- Опис природе сваке промене рачуноводствене политике;
- Усклађивања капитала утврђеног у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима са капиталом утврђеним у складу са МСФИ за МСП, на оба од следећих датума:- датум преласка на МСФИ за МСП;
- Крај најкаснијег периода презентованог у последњим годишњим финансијским извештајима ентитета у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима; и
- Усклађивање добитка/губитка утврђеног према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима за најкаснији период презентован у последњим годишњим финансијским извештајима ентитета са добитком или губитком утврђеним у складу са МСФИ за МСП, за исти период.

Уколико ентитет уочи грешке настале у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, у усклађивањима која су напред наведена ће, колико је то изводљиво, истаћи разлику између корекције тих грешака и промена рачуноводствених политика. Исто, уколико ентитет није презентовао финансијске извештаје за претходне периоде, он обелодањује ту чињеницу у својим првим финансијским извештајима састављеним у складу са МСФИ за МСП.

Паралелно са токовима усаглашавања националних законодавстава чланица ЕЕЗ-е са одредбама IV и VII директиве текла су и усаглашавање на међународном нивоу.²³⁰

- Најважнију улогу на глобалном нивоу примене MPC/МСФИ имају:²³¹
- Одбор за MPC (*IACB-International Accounting Standards Board*) и његов Комитет за тумачења МСФИ (*IFRIC*),
- Међународна организација комисија за ХоВ (*IOSCO*).
- Међународна федерација рачуновођа са својим чланицама и
- Осму директиву, која се бави екстерном ревизијом годишњих обрачуна пословања друштава капитала, ЕЗ је усвојила 10. априла 1984. године.²³²

Наведене експлициране директиве су, у највећој могућој мери, редуцирале број неслагања у рачуноводственим решењима, што је даље имплицирало важним прогресом степена могућности компарације финансијско-рачуноводствених извештаја о достигнутом финансијском положају и успеху привредног друштва. Али, мишљења, везана за ову област, варирају од једног до другог аутора. Тако, према мишљењу већине релевантних аутора, поменуте директиве још увек регулишу, у већој мери, само формалну али не и садржинску - суштинску страну проблема.²³³

Као резултат свега, већина земаља чланица ЕЗ је задржала сопствене „рачуноводствене навике“, што је имало за последицу да су исте ствари различито приказивање у различитим земљама. Постоји велики број случајева који указују на важне инхерентне разлике.²³⁴

Тим чином је коначно и почела да се увиђа предност светског једнообразног низа рачуноводствених стандарда, који у озбиљној мери ослобађају

²³⁰ Четврта директива која има за циљ национално уједначавање националних прописа ЕЕЗ сада ЕУ прописала је за све чланице обавезне билансне шеме, садржину допунских извештаја, уједначавање принципа процењивања, вршења контроле годишњих рачуна и њиховог објављивања. Ранковић, Ј., „Поводом иновирања Закона о рачуноводству“, *Привредни саветник*, октобар 2002. стр. 25.

²³¹ Ранковић, Ј., и Илић, Г., „Међународни стандарди финансијског извештавања I – примена по први пут“, *Sekos in*, јун 2004. стр. 77.

²³² Осим напред наведених, ЕЗ усвојила је и друге директиве које су у служби усклађивања рачуноводствених начела. Реч је о директивама везаним за годишње обрачуна неповезаних и повезаних банака и осталих финансијских институција, усвојена 1986 године. Даље, директива која обухвата годишње извештаје и консолидоване извештаје осигуравајућих компанија, усвојена је 1991. године, као и остале директиве.

²³³ Врата су још увек широко отворена имплементацији националних правних правила. Примера ради, у IV директиви је и 62 члана присутно 76 варијанти, и унутар њих свака држава чланица може самостално да изабере своје, што има за последицу повећан број дозвољених решења унутар ЕЗ-е. Дате варијанте не односе се на периферна, већ на важна питања и суштину билансирања.

²³⁴ На основу тестирања, извршених у Енглеској, требало је утврдити пословни резултат предузећа у Немачкој, уколико би биле имплементирани британске методе вредновања и балансирања. Истраживања су показала да би, према британском обрасцу, пословни резултат у немачким предузећима био за 50% виши. Наведено према dr Kralheiny, Kugang., Sven, Haun., (1994), *Grubdlagen der internationalen Rereuhnungslegung, Reuhnungunrsuessen - RWZ Orad Verlag, Wien, 1994.*, стр. 250.

предузећа од конкурентске заostalosti.²³⁵

Саопштење Европске комисије из 2000. године усвојено је 2002. године од стране Европског парламента и Савета ЕУ као „Пропис о примени МСФИ у Европској унији.“²³⁶

Европска комисија у Уредби о примени МРС наводи да је стратегија строгог режима подстицања одговарајуће примене МРС кључ за повећање поверења инвеститора у финансијска тржишта. Она одговорност за имплементацију пребацује на државе чланице, које предузимају одговарајуће мере и за обезбеђење усаглашености са МРС. Па тако, суштински приступ Уније МСФИ у пракси изгледа овако:

- МРС/МСФИ се у ЕУ од 2005. године обавезно примењују само на консолидоване финансијске извештаје предузећа чије се ХоВ котирају на берзи;
- Могућа је, али није обавезна, примена МРС/МСФИ на појединачне финансијске извештаје предузећа чије се ХоВ котирају на берзи и на појединачне и консолидоване финансијске извештаје осталих предузећа која нису на берзи;
- Европска комисија мора појединачно да одобри примену у ЕУ сваки МРС/МСФИ и
- МРС/МСФИ који се примењују у ЕУ морају да буду објављени у Службеном гласнику ЕУ, а Национална законодавства земаља чланица ЕУ имају примат над МРС/МСФИ.²³⁷

4. СТАЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА У РС-и

Питање квалитета финансијског извештавања у једној земљи у уској вези је и зависи од мере у којој основни учесници привредног система, који креирају и реализују систем финансијског извештавања, успешно испуњавају задатке који су им додељени. У те учеснике од чијег ангажовања непосредно зависи квалитет финансијског извештавања, односно степен заштите јавног интереса првенствено убрајамо: државу, професионалне организације, менаџмент предузећа и рачуноводствену професију.

Активно учешће државе у креирању система финансијског извештавања тражи се кроз неколико сегмената, а пре свега у: изградњи транспарентног привредног и друштвеног система,²³⁸ оцени успешности вођења економске политике и борби против корупције.

Транспарентан привредни систем засигурно обезбеђује висок степен заштите интереса инвеститора и поверилаца, јер одлуке инвеститора и поверилаца о алокацији ресурса се превасходно, иако не искључиво, доносе на основу информација из финансијских извештаја.

²³⁵ Axel, dr Haller., (2003), Хармонизација рачуноводства у Европској унији - развој у прошлости и изазови у будућности”, Зборник радова са XXXIV симпозијума на Златибору, СРРС, Београд, стр. 13.

²³⁶ Ibid.

²³⁷ Прокоповић, Б. Живојин., Ибид.

²³⁸ др Стевановић, Н., (1999), "Рачуноводствене информације, као подлога за економско расуђивање и доношење економских одлука, имају важно место у креирању транспарентног привредног и друштвеног система". Зборник радова Рачуноводство и пословне финансије у условима глобал-изације светске привеле, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, стр. 206.

Мере економске политике које доноси држава стварају амбијент у ком послују привредни субјекти, од којег у великој мери зависи њихов финансијски положај и успешност привредних субјеката. А, свакако, основни извор информација за овакву процену су њихови финансијски извештаји.

Сузбијање корупције представља сталну бригу државе, а транспарентност система финансијског извештавања у борби против корупције сматра се једним од основних инструмената.

Свака **држава**, односно надлежни њени органи, имају огромну улогу у систему финансијског извештавања. Њихов важан задатак је да доношењем одговарајућих законских прописа јасно дефинишу:²³⁹

- ко подлеже обавези вођења књига и састављању финансијских извештаја,
- формирање и кретање књиговодствених докумената,
- које пословне књиге се морају водити,
- закључивање пословних књига и рокове за чување књиговодствених докумената, пословних књига и финансијских извештаја,
- форму и садржину финансијских извештаја,
- обавезу ревизије финансијских извештаја и
- објављивање финансијских извештаја.

Овај задатак може се обавити тако што ће се наведена питања уредити путем:

- а) основног закона, којим се уређују питања оснивања и рада предузећа,
- б) или пак доношењем посебног закона којим би била уређена ова питања.

Наредни (тежи) задатак државе је да брине о томе да се на основу донетих прописа изгради поуздан и ефикасан систем финансијског извештавања, који ће обезбедити квалитетне финансијске извештаје и да непрестано ради на одржању таквог система.

И посредне активности државе су подједнако важне јер, истицањем значаја финансијског извештавања, инсистирањем на поштовању професионалних, етичких и стандарда квалитета и озбиљним санкционисањем њиховог непоштовања, држава ствара повољан амбијент за развој рачуноводствене професије.

Професионалне организације - на основу овлашћења која добијају од Владе, а која су често предвиђена Законом, задужене су за организацију професије, контролу примене стандарда квалитета, континуирану едукацију рачуновођа, контролу примене етичких стандарда у професионалној пракси и друга за професију важна питања.

Менаџмент предузећа је одговоран за квалитет финансијских извештаја који се презентују екстерним корисницима. Суштинско, а не формално, прихватање ове менаџменту Законом наметнуте одговорности, претпоставља да менаџери поседују значајна знања из рачуноводства, односно финансијског извештавања, да прихвате осим професионалних нарочито етичке стандарде финансијског извештавања.

Изразиту карактеристику **рачуноводствене професије** чини, према

²³⁹ Др К, Шкарић., и др Д, Дендић., (2004), Реферат са 36. симпозијума СРРС, (Златибор), Београд.

параграфу 9 IFAC-овог Етичког кодекса за професионалне рачуновође²⁴⁰ прихватање сопствене одговорности према јавности. Рачуновође својим ставом и понашањем приликом састављања и презентовања финансијских извештаја у значајној мери утичу на слику о економској ситуацији код корисника финансијских извештаја: инвеститора, поверилаца, запослених, државе, и тиме и на стање националне економије.²⁴¹

Наведени захтеви, који се постављају рачуновођама и који проистичу из циљева финансијског извештавања, могу бити испуњени само под условом да:²⁴²

- рачуновође буду темељно упознати са захтевима које у вези са финансијским извештавањем постављају законски прописи и професионална регулатива и
- у финансијским извештајима презентују суштину пословних трансакција предузећа, што од њих захтева разумевање пословних трансакција.²⁴³

Код нас се данас финансијско извештавање заснива на Закону о рачуноводству и ревизији, чији је основни циљ требало да буде реализован даља хармонизација финансијског извештавања и прихватање МСФИ као и обавеза њихове примене.²⁴⁴

Када се ради о другој, исто тако важној, улози државе у процесу финансијског извештавања, пружању подршке осталим факторима у систему финансијског извештавања, професионалним организацијама и контроли поштовања стандарда квалитета у финансијском извештавању, можемо закључити да наша земља ову своју улогу једноставно не испуњава. Ова тврдња темељи се на чињеници да:²⁴⁵

* због нејасног и неадекватног разграничења надлежности између државе и професионалних организација, већ неколико година уназад овлашћења државе која се односе на сертификацију рачуновођа и ревизора нема ни једна професионална организација.

Професионалне организације рачуновођа и ревизора требало би да прихвате сопствену одговорност за однос рачуноводствене професије у целини према јавном интересу.²⁴⁶

Полазећи од Законом наметнуте обавезе примене МСФИ за сва предузећа, банке и друге финансијске институције изостала је, ипак, организована,

²⁴⁰ IFAC-ов Етички кодекс за професионалне рачуновође, (2002) Савез Рачуновођа и ревизора Србије, стр. 16. Др К, Шкарић., и др Д, Дендић., (2004), Реферат са 36. симпозијума СРПС, (Златибор), Београд.

²⁴¹ Видети и: Шкарић-Јовановић, К., (2003), „Улога рачуновођа у процесу финансијског извештавања“, зборник радова Рачуноводство и менаџмент у новом пословном окружењу, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, стр. 39-51.

²⁴² Др К, Шкарић., и др Д, Дендић., Ибид.

²⁴³ Elliott, V., and Elliott, J., (2002), *Financial Accounting, Reporting and Analysis, International Edition*, Prentice Hall, str. 4.

²⁴⁴ Законом о рачуноводству и ревизији наведено је: Правна лица и предузетници дужни су да вођење пословних књига, састављање и презентацију финансијских извештаја врше у складу са рачуноводственим начелима дефинисаним МСФИ.

²⁴⁵ Др К, Шкарић., и др Д, Дендић., Ибид.

²⁴⁶ Charles, T. Homgren., Walter, T. Harrison., Jr. Michael, A. Robinson., *Accounting, Third Edition*, Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, 1996, p. 7.

квалитетна и свеобухватна додатна едукација рачуновођа који су већ имали сертификате, као и темељна, у складу са захтевима ИФАС-а едукација рачуновођа који тек треба да стекну сертификате.

Стављањем Етичког кодекса за професионалне рачуновође на увид његовим објављивањем учињен је неоспорно важан, али ипак, почетни корак.

Менаџмент наших предузећа често је изненађен тврдњом да представља један од важних фактора финансијског извештавања, са ниским нивоу рачуноводственог знања, осим часних изузетака, нема разумевање за финансијске извештаје, односно за информације које им рачуноводство пружа, што их чини неприпремљеним за комуницирање са рачуновођама.

4.1. Отворена питања финансијског извештавања у РС

Рачуноводствена професија није независна од друштва у коме се развија, што важи и за финансијско извештавање, које је под утицајем светских токова на овом подручју, али у већој мери под утицајем окружења у коме се примењује. Окружење укључује услове, ограничења и утицаје друштвено-економске, политичке и правне природе који су током времена подложни променама²⁴⁷. У последњих двадесетак година финансијско-извештајно окружење је на глобалном нивоу претрпело значајне промене. Глобализација тржишта роба и услуга, интернационализација тржишта капитала, промене структуре економије у правцу раста значаја економије засноване на знању, интензивно залагање за потпуну примену фер вредности пре и преиспитивање таквих ставова после финансијске кризе, велики финансијски скандали и пољуљани кредибилитет рачуноводствене професије само су неки догађаји који су оставили траг у систему финансијског извештавања. У Србији, као једној од ретких земаља која још није изашла из процеса транзиције, још су присутни бројни проблеми који онемогућавају стварање уређеног и дугорочно одрживог система финансијског извештавања. Јасно, имати у виду неколико важних чињеница.

* Захтеви у вези са уједначавањем финансијског извештавања на глобалном нивоу немају ваљану алтернативу ни у Србији, упркос неким покушајима маргинализовања таквих процеса. У светским оквирима то значи примену међународно прихваћене професионалне регулативе у процесу финансијског извештавања. Примену глобалних међународних рачуноводствених стандарда јавно су подржале значајне међународне институције, као што су G20, Светска банка (World Bank), Међународни монетарни фонд (IMF), Базелски комитет (Basel Committee), Међународна организација комисија за хартије од вредности (International Organization of Securities Commissions - IOSCO) и Међународна федерација рачуновођа (International Federation of Accountants - IFAC). Данас широм света 119 земаља захтева примену МСФИ/МСР за све компаније или, највећим делом, за јавна друштва и финансијске институције.²⁴⁸

* Намера РС да приступи ЕУ пред регулаторе финансијског извештавања поставља додатни захтев у вези са обавезним усклађивањем националног законодавства (и рачуноводствене регулативе) са правним тековинама Европске уније. Све то компликује процес међународног усаглашавања, собзиром на разлике између глобалне професионалне регулативе и регулативе ЕУ постоје

²⁴⁷ Kieso, D., Weygandt, J., Warfield., Young, N., Wiecek, I op. cit. pp 4

²⁴⁸ Више видети: <http://www.ifrs.org/>, приступ остварен 10.9.2016.

(упркос присутној конвергенцији директива ЕУ са МСФИ/МРС). Али, те разлике нису непремостиве, већи проблем представља пропуштена прилика да се у претходне законе инкорпорира регулатива ЕУ, што налаже нову измену регулативе и додатне високе трошкове.

* Суштинско неразумевање значаја финансијског извештавања представља највећи проблем и препреку у уређењу Финансијског извештавања у Србији. Овоме у прилог иде игнорисање међународне праксе у креирању финансијских извештаја као основних инструмената пословног комуницирања, бројне грешке у постојећој регулативи, пристрасност у избору неких законских решења и игнорисање чињенице да у 2014. години више од 24 хиљаде, а у 2015. години више од 30 хиљада привредних друштава није доставило финансијске извештаје. Овакав однос према финансијском извештавању шири неповерење у финансијске извештаје и производи дугорочне штете за националну економију.

* Нестабилност регулативе карактеристика је пословног амбијента. Током 1993-2013., када су донети последњи закони о рачуноводству и ревизији, донето је пет закона о рачуноводству, који су увек праћени материјално другачијим обрасцима финансијских извештаја (формално и суштински неупоредиви). Довољан је то разлог за преиспитивање улоге оних који су учествовали у том процесу, као и институција (не само домаћих) које су таква решења прихватале. Оцена Европске комисије да су потребни додатни напори да би се постигла усаглашеност са Директивом 2013/34/ЕУ, сама по себи довољно говори о актуелној регулативи.²⁴⁹

* Разједињеност и неуважавање кључних учесника у укупном ланцу финансијског извештавања даје посебан печат окружењу које треба уредити. Превазилажење таквог стања захтева и неутралисање утицаја различитих интересних група које су користећи такво стање нанеле огромне штете и професији и националној економији.

* Погрешно постављање и нефункционисање институција које треба да буду у функцији обезбеђења квалитета финансијског извештавања додатно компликују неопходно уређење система финансијског извештавања. То се посебно односи на Националну комисију за рачуноводство у чијој надлежности би требало да се нађе развој система финансијског извештавања и Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије. Код Националне комисије кључни проблеми везани су за законско дерогирање надлежности и недостатак критеријума који би обезбедили независан и компетентан састав. Одбор за јавни надзор утемељен је као државни орган, што и према оцени Европске комисије угрожава његову независност. Он нема одговарајућа овлашћења, инструменте деловања нити потребну инфраструктуру, будући стручну помоћ пружа Комора овлашћених ревизора, која је и сама предмет контроле.²⁵⁰

* Либерализовање тржишта рачуноводствених услуга, у смислу да се рачуноводственим пословима, као пословима од јавног интереса, може бавити било ко, независно од образовања, само по себи наговештава какав квалитет финансијског извештавања можемо да очекујемо, али и какав је однос законодавца према квалитету. Диференциран приступ проблему сертификавања професионалних рачуновођа неопходан је да би се заштитио јавни интерес (позитивна селекција и елиминација оних који крше законе и етичка правила

²⁴⁹ Serbia Progress Report, Accompanying the Document: Enlarge... Brussels, October 2014. pp. 26.

²⁵⁰ Ibid.

професије).

* Констатације у вези неопходности даљег развоја савремене информационе и комуникационе технологије, посебно са аспекта обавезујуће регулативе и квалитета финансијског извештавања, неопходне су ради држање корака са светским процесом дигитализације финансијског извештавања.

Напред наведене карактеристике актуелног окружења, које треба уредити, јасно упућују на закључак да за остварење тог циља морамо створити подстицајан амбијент који то и омогућава. Иначе, нестабилност регулативе и несигурност заштите интереса кључних стејкхолдера, укључујући и државу, биће и даље актуелни.

5. МОГУЋНОСТИ УНАПРЕЂЕЊА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА

Постављени циљеви у подручју финансијског извештавања неспорни су, јер систем финансијског извештавања, као део финансијског система, треба да допринесе заштити интереса инвеститора и поверилаца и транспарентности привредног система у целини. Финансијски извештаји један су од основних инструмената реализације претходно дефинисаног циља, пружају јасне, релевантне, поуздане и упоредиве информације. За такве финансијске извештаје нужно је у наредном периоду:²⁵¹

* Да надлежни државни органи прихвате сопствену одговорност за квалитет финансијског извештавања, што значи да треба да придају значај који им припада и који имају у свим тржишно оријентисаним земљама, успостављањем адекватног нормативног основа. Адекватна нормативна основа подразумева потпуна, струци примерена и на дужи рок утврђена правила инвентарисања, вођења књига и састављања финансијских извештаја. Новим Законима (о рачуноводству и ревизији) било би нужно што пре дати одговоре макар на нека питања, односно о томе:

- како контролисати поштовања стандарда квалитета финансијског извештавања;
- коме делегирати јавна овлашћења;
- који орган ће бити задужен за праћење промена у нормативном основ - МРС - објављивањем измена постојећих и нових МСФИ;
- који су крајњи рокови до којих ове промене треба да буду објављене и
- коме ће бити поверен стручни рад по питањима финансијског извештавања.

Притом, треба избећи преузимање од стране државе активности, које по природи ствари припадају професионалним организацијама и то по угледу на друге земље, односно:²⁵²

- Професионалне организације морају одустати од става да су једино оне надлежне за сва питања финансијског извештавања. Морају прихватити чињеницу да је у свим земљама одговорност за квалитет финансијског извештавања подељена између државе, професионалних организација, менаџмента и рачуновођа.

²⁵¹ Др К, Шкарић., и др Д, Дендић., Ибид.

²⁵² Ибид.

- Менаџери предузећа доносе не само рутинске одлуке, већ врше и формулисање укупних пословних политика, утврђују дугорочне планове и доносе нерутинске пословне одлуке.²⁵³ Уколико је доношење пословних одлука свакодневна активност менаџмента и ако претпоставља коришћење информација које највећим делом потичу из рачуноводства, онда менаџери морају нужно поседовати елементарна знања из рачуноводства.
- Промена односа државе и менаџмента према финансијском извештавању допринела би стварању повољнијих услова за рад рачуновођа, али радикалну промену ипак, могу извести само саме рачуновође.

Опште познато је шта чини својство квалитета неког производа/услуге. Овде разматрамо својство квалитета, али, уместо производа/услуге, настојимо да прикажемо квалитет финансијских извештаја, као финалних продуката процеса финансијског извештавања, најважнијег сегмента рачуноводственог информационог система пословног ентитета. Ово својство квалитета од кључног је значаја за носиоце пословног одлучивања и остале кориснике информација из финансијских извештаја, јер пословне одлуке донете на информационим основама финансијских извештаја утичу на алокацију ограничених природних и капиталних ресурса, улагање капитала и његову просторну концентрацију, али и на привреду сваке земље и друштвено благостање нације уопште.

Иначе, питање квалитета финансијских извештаја било је у средишту интересовања многих научних скупова у земљи и у иностранству, нарочито последњих година, што указује на пажњу коју научна јавност поклања овој важној тематици. Квалитет финансијских извештаја нарочито је дошао до изражаја и побудио интересовање јавности, професије и научних кругова након пропасти неколико великих корпорација на светском тржишту почетком овог века. И баш тај изненадни удар, који је добила рачуноводствена професија, означио је почетак једног периода који и данас траје, а карактеришу га почетак државне регулације рачуноводствене професије, доношење низа законских и професионалних аката и изражена реорганизација многих институција у овој области пословања и рада.

Табела бр. 10: Коришћење ревизорских и консалтинг услуга компанија у Србији почетком 2008. године (узорак од 119 највећих предузећа)

Врсте услуга	Компанија
Велике глобалне ревизорске куће	28% (највећих српских компанија)
Локални ревизори и услуге	72% преосталих компанија
Услуге пореског саветника	28%
Консалтинг услуге	31%
Финансијски саветник	37%
Процена ризика – професионалне рев. куће	21%

Извор: Истраживање Делоите-а које је спровео *Стратеџик маркетинг* почетком 2008. године, „Глобалне ревизорске куће уливају више поверења“, подаци преузети са сајта <http://www.danac.co.yu>, Београд, доступно дана 19. марта 2008. године.

²⁵³ Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, William O. Stratton, Introduction to Management Accounting, Prentice-Hall, Intern, 12. Edition, New Jersey, 2002, p. 5.

У раду акценат стављамо на квалитет финансијског извештавања у нашој земљи, као и на могућности његовог унапређења у тренутном економском окружењу. При одређивању појма квалитета финансијских извештаја неопходно поћи од циља финансијских извештаја,²⁵⁴ који представља истинито и објективно приказивање финансијске позиције, резултата пословања и промена у финансијским предузећа. С тим у вези, ако финансијски извештаји у потпуности испуњавају овај циљ, може се рећи да су квалитетни. Али, то је само једна од могућих дефиниција појма квалитета финансијских извештаја.

По мишљењу професора *Muller-a*²⁵⁵ са Универзитета у Колораду, квалитет финансијског извештавања није сет специфичних пракси, већ став, који подразумева ступање у контакт пословног субјекта са учесницима на тржишту капитала, како би се боље разумеле њихове потребе и исте задовољиле брже, потпуније и погодније од конкурената.

Увек када је реч о квалитету, као основном обележју финансијских извештаја, важно је нагласити да је њега меродавно посматрати једино са аспекта његових корисника, односно да ли су њихова очекивања у вези са задовољењем информационалних потреба испуњена или не, јер задовољни корисници финансијских извештаја представљају најбољу потврду њиховог квалитета.

Данас је питање квалитета финансијских извештаја посебно актуелно из више разлога, који углавном потичу из самог окружења финансијског извештавања, као и од уочљивих појава и трендова у том окружењу.²⁵⁶

Све веће повезивање и обједињавање савремених друштава²⁵⁷ и њихових економија, ради стварања јединственог светског тржишта, наметнула је глобализација у економском смислу, чију динамику диктирају високе производне, информационе и телекомуникационе технологије. Важне инвеститоре на тржишту капитала у свету данас чине инвестициони фондови, који свој новац масовно улажу у ХоВ.²⁵⁸ У међународним размерама прерасподела финансијске моћи сконцентрисана је око инвестиционих и пензионих фондова, ММФ-а, Светске банке²⁵⁹ и других центара моћи.

Иначе, рачуноводство је инструмент економског мерења и уткано је у све поре привредног живота земље и у савременим условима представља део глобалне економије. Циљ сваког пословног субјекта је да задовољи интересе стејкхолдера, који се може остварити једино уколико је пословни субјекат организован тако да ствара вредност верификујући је на тржишту, да је

²⁵⁴ Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја (извор: <http://www.mfin.gov.rs>)

²⁵⁵ Miller, P., (2002), „Quality Financial Reporting - Finding Customer Focus Through the Power of Competition”, Journal of Accountancy, Volume 193, Number 4, American Institute of CPAs, Durham, USA, April, p. 2.

²⁵⁶ Видети и: Др Љ, Дмитривић-Шапоња., и мр С, Милутиновић., (2010), Реферат са 41. симпозијума СРРС, (Златибор), Београд.

²⁵⁷ Кинеско тржиште се отвара за сарадњу са великим западним компанијама последњих година. Нпр. компанија ИВМ пребацује део своје производње лаптопова у Кину, при том продајући део својих акција кинеској компанији Lenovo.

²⁵⁸ Раст популарности инвестиционих фондова започет је у периоду између '40-их и 50-их година 20. века, а у 2007. години оснива се први фонд у Србији.

²⁵⁹ Philippe, Nougeou., потпредседник Светске банке, изјавио је да су реформе финансијског извештавања од базног значаја за економски развој. Неопходно је поклонити пажњу кооперацији између земаља региона и размени искустава у области рачуноводствене професије и повећања квалитета финансијског извештавања и ревизије.

конкурентнији и да оствари већи принос од цене капитала.²⁶⁰

Веома често права економска вредност пословног субјекта се не препознаје на тржишту, па се као последица јавља неподударање стварне и тржишне вредности.²⁶¹ У том смислу, доношење и примена јасних процедура на финансијском тржишту смањује, односно елиминише асиметрију информација.

Остваривање квалитетног финансијског извештавања, управљање квалитетом и унапређивање квалитета финансијских извештаја оствариво је једино уз спознају, сагледавање и разумевање фактора који утичу на квалитет финансијских извештаја. Према *Zabihollah Rezaee*-у,²⁶² да би тржишта капитала ефикасно и ефективно функционисала, учесници на њему (укључујући инвеститоре и кредиторе) морају имати поверење у процес финансијског извештавања, који се може постићи уколико постоји добро уравнотежен и функционалан систем корпоративног управљања. А, за успешно корпоративно управљање, пословни субјекти би требало да развију модел „столице са шест ногу“ (видети нареду Шему), који представља ослонац поузданим и веродостојним финансијским извештајима. Модел се заснива на активном учешћу свих страна и одржив је само уз непрекидна побољшања. По наведеном аутору, на квалитет финансијског извештавања утичу државни органи, екстерни ревизори (фактори ван пословног субјекта), топ менаџмент, интерни ревизори, управни одбор и одбор за ревизију (фактори унутар пословног субјекта).

Графикон бр. 1: Процес финансијског извештавања приказан кроз модел „столице са шест ногу.“²⁶³



Приказ и анализа фактора релевантних за квалитет финансијских извештаја били би потпунији уколико би се у разматрање узели и фактори:²⁶⁴

- **Менаџмент**, који је одговоран за састављање висококвалитетних и транспарентних финансијских извештаја и за интегритет и

²⁶⁰ Видети о овоме детаљније: Дмитровић-Шапоња, др Љ., „Мерење перформанси пословног субјекта EVA методом у условима глобалне кризе“, Зборник радова XIII конгреса СРРРС. Бања Врућица, октобар 2009. године, стр. 154.

²⁶¹ Илустрација за поменуто су бројни финансијски скандали, који су се појавили након 2000. године и то након банкротства компанија Enron, WorldCom и ревизорске куће Arthur&Andersen.

²⁶² Rezaee, Z., (2003) „High Quality Financial Reporting - The Six-Legged Stool“, Strategic Finance, Institute of Management Accountants, New Jersey, USA, February, p. 27.

²⁶³ Ibid, p. 28.

²⁶⁴ Др Љ, Дмитровић-Шапоња., и др С, Милутиновић., Ибид.

- објективност информација садржаних у њима.
- **Рачуноводствена професија**, коју треба хармонизовати и стандардизовати.
 - **Интерна контрола** осмишљена је да делују на узроке, а не на последице, те се акценат првенствено ставља на њену превентивну улогу.
 - У односу на интерну контролу, која се остварује превентивно кроз тзв. *ex-ante* утицај, **интерна ревизија** има функцију накнадне контроле.
 - **Екстерне ревизије**, која је обавезна је и корисна, јер је прописана законом, а корисна јер је у функцији заштите интереса, односно како следи.²⁶⁵
 - **Етички кодекси**, јер је „...етика главна предност у пословању, а етичко понашање најбољи дугорочни интерес менаџмента, корисника финансијских извештаја и независних ревизора“.²⁶⁶
 - Свесно или несвесно одступање од објективних и истинитих рачуноводствених информација последица је **присутва грешака у финансијским извештајима**, које је под константним утицајем људског фактора, што је најбоље запазио професор *Chris Swinson*,²⁶⁷ изјавивши да је „...невоља што људе треба подсећати да финансијски извештаји нису нити бољи, нити гори од људи који их припремају“.
 - Значај **напомена за квалитет финансијских извештаја** је неспоран.²⁶⁸ У светским размерама уочен је тренд раста обелодањених информација у напоменама уз финансијске извештаје.²⁶⁹

Најзначајнији од свих сегмената обухваћених напоменама су рачуноводствене политике. „У суштини захтева према рачуноводственим политикама је остваривање циља који се састоји у квалитетним финансијским извештајима, што је циљ изнад свих циљева у рачуноводству и финансијском извештавању“.²⁷⁰

5.1. Правци даљег унапређивања финансијског извештавања

Претходним указивањем на неке кључне недостатке система финансијског извештавања у РС-и, ставили смо до знања да су спроведена истраживања била успешна. Наиме, доношење новог Закона о рачуноводству била је прилика да се створи нови регулаторни оквир усаглашен са правним тековинама ЕУ и глобалном професионалном регулативом, која није искоришћена. И, уместо да се

²⁶⁵ Ибид.

²⁶⁶ Pratt, J., (2003), *Financial Accounting in an Economic Context*, The Fifth Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA, p. 21.

²⁶⁷ Chris Swinson, универзитетски професор и овлашћени рачуновођа, један од најпознатијих и најпризнатијих светских стручњака из области корпоративног рачуноводства и ревизије, аутор бројних књига из ове области. Видети детаљније: <http://www.swinson.co.uk>.

²⁶⁸ Стојановић, Р., „Напомене као елемент сета финансијских извештаја“, *Часопис Рачуноводство*, бр. 9-10/2007, СРРС, Београд, године, стр. 47.

²⁶⁹ Kieso D., Weygandt J., Warfield T., (2004), „*Intermediate Accounting*“, The Eleventh Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA, p. 1273-1274.

²⁷⁰ Свичевић, С; „Рачуноводствене политике и њихов утицај на финансијски положај и успешност“, *Часопис „Ревизор“*, бр. 40/07, Институт за економију и финансије, Београд, 2007. године, стр. 8.

ова прилика искористи и у току јавне расправе прихвати „Иницијатива СРРС и Удружења пружалаца рачуноводствених услуга за унапређење система финансијског извештавања" (подржали је: Економски факултет - Београд, Економски факултет - Ниш, Економски факултет - Суботица, Економски факултет - Крагујевац, Универзитет Сингидунум - Београд, Универзитет Привредна академија - Нови Сад, Едуконс Универзитет - Сремска Каменица, Институт за рачуноводство и ревизију - Београд, Асоцијација интерних ревизора Србије и Друштво професионалних проценитеља), закон је усвојен по хитном поступку и са бројним грешкама.

Сматрамо да би под хитно требало покренути процедуру за израду новог Закона о рачуноводству и Ревизији, а као полазну основу за јавну расправу користити Предлог закона који дао СРРС-е.²⁷¹ Реч је о предлогу који су подржале професионалне рачуновође, рачуноводствена академска заједница и бројна струковних удружења. Исто тако, сматрамо да треба донети одлуку о именовању Експертске радне групе за реформу рачуноводственог система, која би обухватила експерте из: Министарства финансија, НБС, Комисије за ХоВ, рачуноводствене академске заједнице, СРРС, Коморе овлашћених ревизора и других институција и организација заинтересованих за квалитет финансијског извештавања.

Експертна радна група би требало да има подршку Владе РС-е. С тим у вези треба истаћи да је пре осам година професор Шевић написао: "Није касно да се корупција елиминише у земљи која је била одсечена од света више од десет година, али сигурно је неопходно помоћи онима који су били ту и оштетили само ткиво рачуноводствене и ревизорске професије - да оду и раде нешто друго; по могућству мање штетно. Али то је задатак Владе, а не професије, пошто чак и лоше написани ранији Закон о рачуноводству и ревизији може изгледати као било шта осим онога што се његовим називом сугерише. И као такав, нимало не помаже приближавању Србије ЕУ, баш напротив."²⁷² Јасно је да анализа новог Закона о рачуноводству и нивоа његове усаглашености са Директивом 2013/34/ЕУ чини наведено актуелним.

Сматрамо да уз подршку Владе РС-е и Министарства финансија радна група може да допринесе реформи националног рачуноводственог система, свакако активном улогом која треба да прати значајне реформске кораке, који би требало да садрже:²⁷³

- израду стратегије развоја рачуноводства и ревизије у наредном петогодишњем периоду (уз уважавање: Програма економских реформи и привредног опоравка, нове рачуноводствене директиве ЕУ, новог Оквира за припрему и презентацију финансијских извештаја, нових МСФИ, достигнутог нивоа конвергенције између МРС/МСФИ и директива ЕУ, као и између МРС/МСФИ и УС ГААП);
- усвајање новог Закона о рачуноводству и ревизији, као прописа који у целини регулише све фазе процеса финансијског извештавања и целину рачуноводствено-ревизорске професије. Исто, донети нове подзаконске акте о форми и садржини финансијских извештаја, којима се конкретизују билансне шеме из МСФИ, односно из Директиве

²⁷¹ Видети: Глас рачуновођа, (2013), Ибид.

²⁷² Шевић, Ж., (2008), Унапређење финансијског извештавања на путу ка ЕУ, СРРС: Улога издаца финансијског извештавања у процесу придруживања ЕУ, Златибор, стр. 17.

²⁷³ Детаље видети: Др Милорад, Стојилковић., (2014), Ибид.

2013/34/EУ и на основу њих конципирати контни оквир;

- компоновање конзистентног извештајно-регулаторног оквира који обухвата: а) Међународне стандарде финансијског извештавања - за велика предузећа, предузећа која састављају консолидоване финансијске извештаје и која су котирана на званично признатим берзама, као и за предузећа од јавног интереса независно од њихове величине, б) МСФИ за МСП за све привредне субјекте који спадају у микро, мала и средња предузећа - према критеријума из Директиве 2013/34/EУ, в) МСФИ за јавни сектор за ентитете јавног сектора. Исто, укинути Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица а свести могућност вођења пословних књига по систему простог књиговодства на минималан број привредних субјеката;
- унапређење корпоративног извештавања уважавањем Директиве 2013/34/EУ везаних за Извештај о пословању, Извештај о корпоративном управљању и Извештај о плаћањима Владама;
- израду програма развоја рачуноводствене професије и ревизорске професије, почев од промптног враћања неуставно одузетих звања до примене свих већ наведених докумената Међународне федерације рачуновођа везаних за приступ професији, континуирану едукацију, контролу квалитета и професионалну етику;
- враћање неспорног овлашћења СРРС, који је пуноправни члан Међународне и Европске федерације рачуновођа;
- стварање услова за примену МРС за јавни сектор;
- укидање обавезе посебног достављања финансијских извештаја за статистичке потребе и увођење јединства достављања финансијских извештаја за све потребе, уз рок за достављање финансијског извештаја крај фебруара наредне године за извештаје из претходне године;
- формирање Заједнице катедри за рачуноводство и ревизију са циљем унапређења наставних планова и програма основних академских, мастер и докторских студија из овог научног подручја.

5.2. Зауставити лоше последице финансијског извештавања

Током 2013. године Четврта и Седма директива су замењене директивом 2013/34/ ЕУ, а основна интенција ново усвојене директиве је смањење трошкова финансијског извештавања микро, малих и средњих предузећа, као и стварање услова за њихово укључење у токове интернационализације. Нека решења садржана у тексту Директиве отклањају последње препреке за примену МСФИ за МСП у Европској унији. Тиме се приводи крају процес глобалне хармонизације финансијског извештавања у ЕУ започет Регулатором 1606/2002/EУ по којој је примена МРС/МСФИ постала обавезна за јавна акционарска друштва чије акције се котирају на берзи и која састављају консолидоване финансијске извештаје, почев од 01.01.2005. године.

Истовремено, у јулу 2013. године у Републици Србији је усвојени нови Закони (о рачуноводству и ревизији), као и већи број подзаконских акта неопходних за њихово спровођење. Нова регулатива није у сагласности са

директивама ЕУ и међународном професионалном регулативом. Зато је неопходно редизајнирати наведене прописе, како би се спречиле штетне последице њихове даље примене. Јасно, тим потезом надлежни државни органи отворили би простор за реформу система финансијског извештавања у Републици Србији и тиме олакшао посао реформисања овог важног привредног задатка.

Имајући у виду предстојеће отварање нових поглавља, и с тим у вези обавезе Републике Србије као кандидата за чланство у Европској унији, све наредне владе требало би да подрже израду стручно утемељене стратегије развоја националног система финансијског извештавања и развоја рачуноводствене професије, као важне почетне реформске потезе у овој области. Јер, реформа рачуноводства може успети само ако постоји добра сарадња и потпуна синхронизација активности државних органа, професионалних рачуноводствених и ревизорских организација, рачуноводствене академске заједнице, Удружења пружалаца рачуноводствених услуга, представника корисника рачуноводствених и ревизорских услуга и осталих стејкхолдера.

VII
ПОКАЗАТЕЉИ
ВРЕДНОВАЊА
ЕКОНОМСКИХ
ЕФЕКТА И
ПЕРФОРМАНСИ
ПРЕДУЗЕЋА

1. ПРИЛАЗ СИСТЕМИМА ВРЕДНОВАЊА И МЕРЕЊА ПЕРФОРМАНСИ ПРЕДУЗЕЋА

Тржишна економија у којој конкуренција и рационално понашање, уз стриктно поштовање економских законитости, обезбеђује оптималне услове функционисања привредног система и здраву економску утакмицу, намеће нову улогу ентитета, односно: промене у својинским односима, фундаменталних схватања о предузећу као економском учеснику система и разрешење читавог низа проблема пред којим данас стоји српска привреда. Наиме, данас наша привреда преживљава тешке тренутке између осталог и због озбиљног запостављања анализе одређених проблема без којих се иначе не може замислити функционисање тржишне привреде. Транзиција привреде и предузећа, која је још увек у току, истиче у први план многа од тих питања, а феномен економских ефеката и перформанси предузећа као основе за здраву пословну политику и програм даљег развоја међу њима представља један од горућих проблема.

Сматрамо да свака сложена активност привреде у транзицији: реструктурирање (организационо, тржишно, власничко, кадровско и сл.), програм инвестиција, финансијска и политика маркетинга, ново устројство менаџмента, није могућа пре него што се оцене ефекти и перформансе предузећа и његова способност да се избори за опстанак на дужи рок.

Вредновање и оцењивање ефеката и перформанси предузећа као економских учесника система посебно има значај за оцену њихове репродуктивне способности, као и за припрему емисије ХоВ, за коју су заинтересована многа друга предузећа. Истовремено, питање о томе да ли вредновање и оцењивање ефеката и перформанси предузећа тражи и захтева само и искључиво утврђивање одређених унапред дефинисаних параметара, или оно претпоставља и широко замишљени приступ вредновања и оцењивања предузећа и његове економске активности као ентитета. За ту сврху економска литература и модерна привредна пракса створиле су различите методологије.²⁷⁴ Највећи број методологија продукт је дугогодишњег научног рада наших и страних аутора и искуства које је резултат модерне праксе. Има и примера који показују како не треба радити и како погрешно постављена методологија и погрешно утврђени ефекти и перформансе могу да доведу до низа неповољних стања: погрешне пословне одлуке, лош избор пословног партнера, нове технологије и нових производа, нове инвестиције и сл.

Сви напред наведени разлози траже од истраживача да проблематици вредновања и оцењивања перформанси предузећа у будуће посвете већу пажњу. Прво питање које се поставља на самом почетку је избор прихватљиве дефиниције перформанси предузећа која се у различитим радовима, који су били доступни овом истраживачу, често дефинише на различите начине. Напомињем

²⁷⁴ Видети о овоме у монографији: Б, Пешаљ, (2006), Мерење перформанси предузећа (*Тардиционални и савремени концепти*), ЦИД Економског факултета, Београд.

да су код неких аутора приметне извесне нијансе у схватању појма, док код других постоје битне разлике. Дилема би могла да се посматра као питање да ли вредновање и оцењивање економских ефеката и перформанси предузећа треба посматрати уско повезано само са перформансама које непосредно потврђују да се ради о добром и сигурном добављачу, или је потребно да се анализа прошири на све елементе и чиниоце који обезбеђују општу економску сигурност, добру репутацију и сигурну перспективу предузећа, сигуран тржишни положај, добре развојне производне програме и пословање и рад предузећа на дужи рок. Вероватно је најрационалније решење овог питања потребно потражити у обједињавању свих набројаних елемената, што би, вероватно, и дало основ за бољу оцену и вредновање ефеката и перформанси предузећа у целини.

Уколико то није могуће, могло би се поћи од тога да оцењивање и вредновање економских ефеката и перформанси неког предузећа зависи од свих ових елемената, као и од свих принципа који конституишу добру економију предузећа, односно које га детерминишу као солидног и на тржишту препознатљивог пословног партнера.

И када би се прихватила најужа дефиниција оцењивања и вредновања економских ефеката и перформанси једног предузећа, према којој она означава „...скуп позитивних особина једног привредног субјекта, које га чине добрим и сигурним дужником и пословним партнером“;²⁷⁵ њено утврђивање би опет захтевало комплексан приступ и оцену нивоа:

- организованости пословних функција,
- интеграције пословних функција,
- стратегије и циља предузећа,
- организационе структуре,
- кадровске попуњености,
- финансијског положаја и
- финансијских резултата.

Зато је, иако у могућим методологијама може доћи до различитих приступа, једно сигурно: Без детаљне анализе свих функција ентитета, односно његове организационе структуре, стратегије развоја, остваривања принципа економије и низа других категорија није могуће дати употребљиву оцену вредновања економских ефеката и перформанси ентитета, без обзира на мишљења да је ужи приступ уз коришћење рачуноводствених података исправан.

Дакле, прихватљивије је да дефиниција оцењивања и вредновања економских ефеката и перформанси неког предузећа пође од става да је то економска категорија која обухвата укупну позицију предузећа, односно утврђивање његове солидности, укупне активности производних и развојних програма и добру репутацију у пословном свету.²⁷⁶ Све већа конкуренција на домаћем и светском тржишту и све оштрији услови привређивања код нас, даље уплитање државе у економска питања и сл. диктирају да се креира нова стратегија ентитета, да се утврди: могућност његовог опстанка у новим условима, вредност имовине, услови власничке трансформације, кадар, пословна стратегија, као и све активности неопходне да се на ефикаснији начин повећава пословна активност у оквиру изабраних циљева. И организациона структура ентитета може и те како да утиче

²⁷⁵ Лексикон рачуноводства и пословних финансија, Београд, 1983. стр. 93.

²⁷⁶ Ибид.

на оцењивање и вредновање економских ефеката и перформанси, нарочито у случају лоше организованости и велике администрације, јер тада укупна маса зарада може да му угрози ликвидност.

Потребно је и да се стално прати начин остваривања организационе поставке ентитета, инвестиционе и других пословних активности, да сви ови елементи у одређеном моменту буду узети у обзир приликом оцењивања и вредновања економских ефеката и перформанси. Зато се оцењивање и вредновање економских ефеката и перформанси ентитета и не може изједначавати са ликвидношћу. Дакле, солидност њиховог оцењивања и вредновања у предузећу увек обухвата: могућност реализације, наплативост потраживања, платну способност, сигурност пласмана у предузеће, кредитну способност, односно представља далеко ширу проблематику, која захтева детаљне анализе.

Напред наведено потврђује да се ради о изванредно сложенем и занимљивом проблему и да питање оцењивања и вредновања економских ефеката и перформанси једног предузећа није уопште једноставно решавати. Овоме треба додати и чињеницу да се оцењивање и вредновање економских ефеката и перформанси ентитета за потребе неке значајне одлуке обично утврђује само под претпоставком нормалног развоја привреде и привредног система земље. Свака нестабилност тржишта и привреде земље поставља нове и сложеније услове за оцењивање и вредновање економских ефеката и перформанси предузећа и потребу за истраживањем принципа на основу којих се то утврђује, на једној страни, и утврђивањем нових критеријума на основу нових принципа, на другој страни. Исто тако, организациони делови ентитета и сам ентитет морају обављати јасно дефинисане пословне и производне активности. Једино у таквим условима и ентитет и његови делови могу представљати профитне центре, осим оних делова које морамо да дефинишемо као места трошкова која не могу да буду једнако рентабилна, као и профитни центри где је понекад неопходно да се део њихових трошкова надокнади из прихода ентитета. То захтева детаљну анализу свих елемената пре него што се приступи анализи финансијских критеријума, јер предузеће које не испуњава услове за анализу не може користити типску методологију оцењивања и вредновања економских ефеката и перформанси, те се најпре мора проверити рационалност његове организационе структуре и неопходност постојања свих његових делова.

Неповољни услови привређивања, који читав низ предузећа доводе у веома неповољан положај (ограничење кредита, високе каматне стопе, неликвидност, ограничена потрошња и тражња, куповна моћ динара, политика и режим девизних курсева и др.), утичу на то да предузеће мора добро да води рачуна у својој пословној политици, односно о:

- свим мерама економске политике,
- насталим и текућим променама у привредном систему и институционалним и законским оквирима пословања,
- својим могућностима прилагођавања и
- активној политици на свим подручјима.

Произлази да, комплексно посматрано, оцењивање и вредновање економских ефеката и перформанси предузећа зависи од низа фактора из окружења и да њихово деловање има и те како значајно место у дефинисању тог процеса.

Анализа оцењивања и вредновања економских ефеката и перформанси једног предузећа доприноси на прави начин бољој валоризацији предузећа, давању правих информација о предузећу на тржишту, што поуздано може да отклони сва изненађења на берзама и да му омогући несметано пословање, односно контактирање под нормалним условима са пословним партнерима у земљи и иностранству.

На основу реченог, неопходно је извести закључак да је шири приступ дефиницији оцењивања и вредновања економских ефеката и перформанси предузећа, који је дат у дисертацији, далеко адекватнији него када се он дефинише узимањем у обзир само оних показатеља који га одређују. На тај начин су и одређени: садржај ове дисертације, начела на основу којих се долази до ефеката и перформанси, методологија за оцењивање и вредновање економских ефеката и перформанси предузећа, његови индикатори и резултати истраживања.

2. ПОКАЗАТЕЉИ ВРЕДНОВАЊА И ОЦЕНЕ ЕКОНОМСКИХ ЕФЕКТА ПРЕДУЗЕЋА

Систем финансијских показатеља за мерење успешности пословања ентитета с краја 20. века био је врло развијен. Од стране неких аутора доста је и критикован, због наглашене, а понекад, чак и искључиве употребе финансијских показатеља.

Недостаци система финансијских показатеља су у томе што:

- Приказују резултате прошлих активности.
- Концентрисаност на њихово мерење утиче да ентитети занемаре теже мерљиве, нефинансијске показатеље (квалитет производа, задовољство потрошача, време испоруке, виши ниво знања запослених итд.).
- Занемарују улагања у истраживање и развој, образовање запослених...).
- Финансијски показатељи не дају тачне информације о трошковима и инвестицијама.
- Су неразумљиви за запослене.
- Не воде довољно рачуна о пословном окружењу (потрошачи, конкуренти).

Кључни финансијски рацио бројеви служе да би се поредили са вредностима из претходних периода, а на бази стандарда утврђених интерно. Коришћена рация посматрају само делове финансијских извештаја (о финансијском положају и зарађивачкој способности) и то у одређеном тренутку (дан билансирања или извештајни период).

Осим наведених недостатака изражена је и немогућност наведених показатеља да обухвате нематеријалне ресурсе те друге нефинансијске елементе, као и ниво остварења нефинансијских циљева (односи са купцима, добављачима...), који су често веома важни за успех предузећа.

Вамеу Јав истиче три кључна ограничења једноставних финансијских показатеља:²⁷⁷

- Дискреција менаџера,
- Краткорочна оријентација и

²⁷⁷ Vamey Jav, "Gaining and Sustaining Competitive Advantage", Prentice Hall, Nevv Jersey, 1997, p. 34.

- Вредновање нематеријалних ресурса и нефинансијских способности.

Предности финансијских показатеља су да се њима:

- Може подржати велики број пословних активности,
- Подржава интерно управљање засновано на финансијском плану ентитета,
- Ниво остварења финансијских резултата одсликава праве информације за екстерне стејкхолдере,
- Олакшава контролу резултата. који оправдавају њихову широку примену.

Имајући у виду напред наведене предности и недостатке финансијских показатеља, можемо извести следећи закључци:

- финансијски показатељи су неопходни у систему оцене финансијске успешности предузећа, управо и баш захваљујући читавом низу предности које поседују, међутим,
- с обзиром на претходно изнете недостатке финансијских показатеља у оцени финансијске и укупне успешности предузећа, потребно их је комбиновати са читавим низом допунских показатеља.

Показатељи за вредновање и оцењивање економских ефеката и перформанси ентитета могу се дефинисати као захтеви којих се ентитет нужно придржава уколико не жели да му резултати буду мањи него што би могли да буду, или да трпи последице друге врсте, све до стечаја и сл. За неке од ових захтева каже се да произилазе из постављеног циља ентитета, док неки изражавају тежњу за заштиту од ризика сваке врсте, којима је изложено предузеће у времену свог пословања и рада, а неки су наметнути прописима земље или интересима многих поверилаца. Наша економска литература и модерна привредна пракса располажу системом јединствених показатеља за вредновање и оцењивање економских ефеката и перформанси ентитета на основу функција рачуноводства, ревизије и контроле. Сви они ослањају се на тзв. Методолошко упутство о јединственом начину рада некадашње Службе друштвеног књиговодства, а у вези давања мишљења о бонитету издавалаца дугорочних ХоВ. Њихово систематизовање најчешће се врши на показатеље:²⁷⁸

1. финансијске стабилности;
2. ликвидности; и
3. пословне успешности.

2.1. Показатељи финансијске стабилности

Показатељи финансијске стабилности могу се, такође, систематизовати у три групе, па имамо: а) показатеље финансијске сигурности, б) показатељ степена самофинансирања и в) показатељ степена кредитне способности.

- а) Показатељ финансијске сигурности утврђује се односом:²⁷⁹

²⁷⁸ Гласник СДК, бр. 1/90.

²⁷⁹ Напомињемо да су бројчане илустрације у овом делу текста хипотетичке.

$$\text{Финансијска сигурност} = \frac{\text{Трајни капитал (AOP 101)}}{\text{Укупни извори пословних средстава (AOP 154)}} \times 100$$

$$\text{Финансијска сигурност} = \frac{40.000}{90.000} \times 100 = 44,44\%$$

Као што се из резултата види, трајни извори (акцијског капитала, трајних улога, капитала инокосног власника и резерви) учествују у финансирању 44,44% пословних средстава предузећа, а остатак од 55,56% укупних извора пословних средстава су остали извори финансирања.

б) Показатељ степена самофинансирања утврђује се на начин:

$$\frac{\text{Степен самофинансирања}}{\text{Трајни капитал (AOP101) + Дугорочна резервисања (AOP 118)}} = \frac{\text{Нематеријална улагања (AOP 002) + материјална улагања (AOP 003) + залихе (AOP024)}}{\text{Трајни капитал (AOP101) + Дугорочна резервисања (AOP 118)}}$$

$$\text{Степен самофинансирања} = \frac{40.000 + 10.000}{35.000 + 2.000 + 3.000} = 1,25.$$

Овај показатељ пожељно је да буде у релацији 1, односно да нематеријална и материјална улагања и залихе буду финансирани из трајног капитала и дугорочних резервисања. Како је у нашем случају степен самофинансирања 1,25, значи да је део трајног капитала и дугорочних резервисања (25%) коришћен за финансирање остале активе.

в) Показатељ кредитне способности утврђује се на начин:

$$\frac{\text{Степен кредитне способности}}{\text{Трајни капитал (AOP 101) + Дугорочна резервисања (AOP 118) + Дугорочне обавезе (AOP 119)}} = \frac{\text{Стална средства (AOP 001)}}{\text{Трајни капитал (AOP 101) + Дугорочна резервисања (AOP 118) + Дугорочне обавезе (AOP 119)}}$$

$$\text{Степен кредитне способности} = \frac{40.000 + 10.000 + 10.000}{50.000} = 1,20.$$

Као и код претходног показатеља финансијске стабилности и овде ја пожељно да показатељ степена кредитне способности буде приближно 1. То би значило да су стална средства предузећа финансирана из дугорочних извора. Када би вредност овог показатеља била у нивоу изнад 1, то би упућивало на постојање нето обртних средстава. Пошто је у нашем случају степен кредитне способности 1,20, значи да је 10.000 динара дугорочних извора финансирања употребљено за финансирање обртних средстава, односно да су обртна средства у вредности од 10.000 динара финансирана из дугорочних извора финансирања.

2.2. Показатељи ликвидности

И показатељи ове врсте могуће је даље диференцирати, па их срећемо као:
а) тренутну ликвидност, б) текућу ликвидност, в) општу ликвидност, г) дане везивања залиха и д) дане везивања обртних средстава.

а) Показатељ тренутне ликвидности утврђује се односом:

$$\text{Тренутна ликвидност} = \frac{\text{Хартије од вредности и новчана средства (АОР 053)}}{\text{Краткорочне обавезе (АОР 128)}}$$

$$\text{Тренутна ликвидност} = \frac{18.000}{15.000} = 1,20$$

Како је показатељ тренутне ликвидности 1,20 значи да су новчана средства и ХоВ за 20% већи од краткорочних обавеза. Дакле, предузеће је у овом тренутку ликвидно с обзиром да има довољно ликвидних средстава за измирење укупних краткорочних обавеза.

б) Показатељ текуће ликвидности утврђује се односом:

$$\text{Текућа ликвидност} = \frac{\text{Обртна средства (АОР 023) – Залихе (АОР 024)}}{\text{Краткорочне обавезе (АОР 128)}}$$

$$\text{Текућа ликвидност} = \frac{45.000 - 3.000}{15.000} = 2,80$$

Према нашем податку показатељ текуће ликвидности је 2,80 и значи да обртна средства (без залиха) значајно превазилазе обим краткорочних обавеза. Али, у овој ситуацији није могуће са сигурношћу тврдити да је ово предузеће (не)ликвидно, пошто није позната структура обртних средстава без залиха (према брзини трансформације у новац) и структура краткорочних обавеза (према доспелости за исплату).

в) Показатељ опште ликвидности утврђује се односом:

$$\text{Општа ликвидност} = \frac{\text{Обртна средства (АОР 023)}}{\text{Краткорочне обавезе (АОР 128)}}$$

$$\text{Општа ликвидност} = \frac{45.000}{15.000} = 3,00.$$

Показатељ опште ликвидности у датом примеру износи 3,00 и показује да су укупна обртна средства три пута већа од краткорочних обавеза. О овом индикатору ликвидности, као гаранту ликвидности предузећа, може се говорити са истом опрезношћу као и када је било речи о показатељу текуће ликвидности.

г) Показатељ дани везивања залиха утврђује се односом:

$$\text{Дани везивања залиха} = \frac{365 \text{ дана} \times \text{вредност залиха (АОР 024)}}{\text{Пословни приходи (АОР 261)}}$$

$$\text{Дани везивања залиха} = \frac{365 \times 3.000}{100.000} = 10,95 \text{ дана}$$

Показатељ дана везивања залиха израчунава се стављањем у однос производа броја дана у години и вредности залиха са пословним приходима предузећа и показује просечан број дана везивања залиха у посматраном периоду. У случају нашег примера то износи просечно 10,95 дана.

д) Показатељ дана везивања обртних средстава утврђује се односом:

$$\text{Дани везивања обртних средстава} = \frac{365 \text{ дана} \times \text{Обртна средства (АОР 023)}}{\text{Укупан приход (АОР 280)}}$$

$$\text{Дани везивања обртних средстава} = \frac{365 \times 45.000}{150.000} = 109,50 \text{ дана}$$

Слично претходном показатељу, овај показује просечан број дана везивања обртних средстава предузећа у посматраном периоду. У нашем случају то износи просечно 109,50 дана.

2.3. Показатељи пословне успешности

Показатеље пословне успешности посматрамо преко: а) бруто добити по раднику, б) акумулације по раднику, в) укупно оствареног губитка текуће године по раднику, г) степена акумулативне способности, д) степена репродуктивне способности, ђ) акумулације према трајном капиталу и е) просечно обрачунате зараде по раднику.

а) Бруто добит по раднику (БД/Р) утврђује се, како следи:

$$\text{БД/Р} = \frac{\text{Бруто добит (АОР 243)}}{\text{Просечан број запослених (АОР 963)}}$$

$$\text{БД/Р} = \frac{4.000.000}{100} = 40.000 \text{ динара.}$$

У вези овог показатеља пословне успешности предузећа податак о бруто добити користи се из обрасца биланс успеха, а податак о просечном броју запослених на основу часова рада у обрачунском периоду из обрасца квартални извештај.

б) Акумулација по раднику (А/Р) утврђује се, како следи:

$$\text{А/Р} = \frac{\text{Акумулација (АОР 359)}}{\text{Просечан број запослених (АОР 963)}}$$

$$\text{А/Р} = \frac{285.000}{100} = 2.850 \text{ динара.}$$

Код овог показатеља пословне успешности предузећа истичемо да се податак о акумулацији преузима из одговарајућег обрасца, уз коришћење збирног износа свих облика акумулирања средстава из добити предузећа, односно збир дела за одговарајући капитал, дела за повећање улога, дела за накнаде улагачима капитала, дела за резерве и нераспоређене добити.

в) Губитак текуће године по раднику (Г/Р) утврђује се, како следи:

$$\text{Г/Р} = \frac{\text{Укупно остварени губитак текуће године (АОР 382)}}{\text{Просечан број запослених (АОР 963)}} =$$

$$\text{Г/Р} = \frac{45.000}{100} = 450 \text{ динара .}$$

Показатељ пословне успешности предузећа изражава апсолутан износ укупно оствареног губитка текуће године по запосленом раднику.

г) Степен акумулативне способности (А/С) утврђује се, како следи:

$$\text{А/С} = \frac{\text{Акумулација (АОР 359)}}{\text{Пословна средства (АОР 057)}} \times 100 =$$

$$\text{А/С} = \frac{285.000}{3.350.000} \times 100 = 8,51\% .$$

Овај индикатор показује ефикасност коришћења пословних средстава предузећа. У нашем примеру предузеће је у посматраном периоду на сваких 100 динара ангажованих пословних средстава остварило 8,51 динара акумулације.

д) Степен репродуктивне способности предузећа (Аа/С). Утврђивање се врши формулом:

$$\text{Аа/С} = \frac{\text{Акумулација (АОР 359)} + \text{Амортизација (АОР 214 - АОР 217)}}{\text{Пословна средства (АОР 057)}} \times 100 =$$

$$\text{Аа/С} = \frac{285.000 + 200.000}{3.350.000} \times 100 = 14,48\% .$$

Дати показатељ степена репродуктивне способности предузећа на изванредан начин је комплементаран са претходним показатељем, односно са показатељем степена акумулативне способности предузећа. Разлика је једино у томе што се акумулацији у бројиоцу додаје и амортизација као део тзв. бруто акумулације предузећа.

ђ) Однос акумулације према трајном капиталу (А/К) утврђује се формулом:

$$\text{А/К} = \frac{\text{Акумулација (АОР 359)}}{\text{Трајни капитал (АОР 101)}} \times 100 =$$

$$A/K = \frac{285.000}{2.500.000} \times 100 = 11,40\%.$$

Овај показатељ представља релативно учешће акумулације у трајном капиталу, односно износ остварене акумулације у односу на 100 динара трајних извора финансирања пословних средстава. У нашем примеру то износи 11,40 динара.

е) Однос просечно обрачунатих зарада по раднику (ЧЗ/Р) утврђује се помоћу формуле:

$$\text{ЧЗ/Р} = \frac{\text{Обрачунати чист доходак (АОП 957) + Обрачунате накнаде чистих личних доходака (АОП 958)}}{\text{Просечан број запослених (АОП 963)}} : \text{број месеци} =$$

$$\text{ЧЗ/Р} = \frac{3.800.000 + 1.000.000}{100} : 12 = 4.000 \text{ динара}.$$

Седми показатељ пословне успешности предузећа представља месечни просек чистих зарада радника, без пореза и доприноса из зарада. У нашем примеру просечно обрачуната чиста зарада по раднику износи 4.000 динара.

2.4. Показатељи структуре предузећа

Показатељи структуре предузећа могу се диференцирати зависно од тога које се позиције и из ког биланса користе, па их посматрамо као:

- а) показатеље структуре базиране на обрасцу биланс успеха и
- б) показатеље структуре базиране на обрасцу биланс стања.

2.4.1. Показатељи базирани на билансу успеха

Прве показатеље структуре, базиране на обрасцу биланс успеха, третирамо као преглед:

- а) Структура укупног прихода се скоро увек утврђује на начин како следи:

1. Пословни приходи (АОП 261)	58	%
1.1. Приходи од продаје производа, робе и услуга на домаћем тржишту (АОП 263 + АОП 269)	40	
1.2. Приходи од продаје производа, робе и услуга на страном тржишту (АОП 264 + АОП 270)	12	
1.3. Приходи од субвенција, дотација, регреса, компензација и повраћаја (АОП 265 + АОП 271)	3	
1.4. Остали пословни приходи (АОП 266 + АОП 267 + АОП 272)	3	
2. Приходи од финансирања (АОП 273)	35	
3. Ванредни приходи (АОП 279)	7	
4. Укупни приходи (1 + 2 + 3) (АОП 280)	100	

- б) Глобална структура расхода утврђује се аналогно показатељу структуре

која је дата у претходном прегледу, односно:

	%
1. Пословни расходи (АОП 201)	71
2. Расходи финансирања (АОП 232)	18
3. Ванредни расходи (АОП 239)	11
4. Укупни расходи (1+2 + 3) (АОП 242)	100

в) Структура губитка посматра се на основу података из обрасца биланс успеха и обрасца распоред резултата на начин, како следи:

	%
1. Губитак пословне године (АОП 281)	80
2. Ненакнађена утрошена средства из укупног прихода(АОП381)	20
3. Укупан остварени губитак текуће године (АОП 382)	100

2.4.2. Показатељи базирани на билансу стања

Показатеље структуре базиране на обрасцу биланса стања посматрамо преко прегледа:

а) Структура укупних средстава утврђује се на начин:

	%
1. Стална средства (АОП 001)	45
2. Обртна средства (АОП 023)	35
3. Активна временска разграничења (АОП 056)	5
4. Губитак(АОП058)	10
5. Ванпословна средства (АОП 062)	5
6. Укупна средства (1+2 + 3 + 4 + 5) (АОП 070)	100

б) Структура сталних средстава се идентификује на следећи начин:

	%
1. Нематеријална улагања (АОП 002)	20
2. Материјална улагања (АОП003)	70
3. Дугорочна финансијска улагања (АОП 013)	10
4. Стална средства (1+2 + 3) (АОП 001)	100

в) Структура обртних средстава скоро увек утврђује се табелом:

	%
1. Укупне залихе (АОП 024)	50
1.1. Материјал, резервни делови и ситан инвентар (АОП 025)	20
1.2. Производња (АОП 029)	15
1.3. Производи (АОП 030)	15
1.4. Роба (АОП 031)	—
2. Краткорочна потраживања из пословања (АОП 032)	18
2.1. Аванси, депозити и кауције (АОП 033)	2
2.2. Купци (АОП 034)	15
2.3. Потраживања из заједничког пословања (АОП 037)	1
3. Краткорочна финансијска улагања (АОП 041)	7
4. Остала краткорочна потраживања (АОП 048)	5
5. Хартије од вредности и новчана средства (АОП 053)	20
5.1. Хартије од вредности (АОП 054)	12
5.2. Новчана средства (АОП 055)	8

6. Обртна средства (1 +2 + 3 + 4 + 5) (АОП 023)	100
---	-----

г) Структура извора средстава приказује се на начин:

	%
1. Трајни капитал(АОП101)	50
2. Дугорочна резервисања (АОП 118)	5
3. Дугорочне обавезе (АОП 119)	5
4. Краткорочне обавезе (АОП 128)	20
5. Пасивна временска разграничења (АОП 152)	5
6. Нераспоређена добит текуће године (АОП 153)	10
7. Извори ванпословних средстава (АОП 155)	5
8. Укупна пасива (1 +2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7) (АОП 165)	100

д) Структура сопственог капитала посматра се на начин како следи:

	%
1. Номинирани капитал (АОП 102)	85
1.1. Пословни фонд - друштвени капитал (АОП 103)	80
1.2. Деонички капитал (АОП 107)	-
1.3. Трајни улози (АОП 110)	5
1.4. Капитал инокосног власника (АОП 113)	-
2. Неноминирани капитал - резерве (АОП 114)	15
2.1. Законске, статутарне и слободне резерве (АОП 115)	15
2.2. Ревалоризационе резерве (АОП 116)	-
2.3. Нераспоређена добит из ранијих година (АОП 117)	-
3. Сопствени капитал (1+2) (АОП 101)	100

ђ) Структура краткорочних обавеза важан је показатељ за оцену ликвидности предузећа и изналази се на начин:

	%
1. Краткорочне обавезе из пословања (АОП 129)	70
1.1. Аванси, депозити и кауције (АОП 130)	20
1.2. Добављачи (АОП 131)	35
1.3. Инструменти плаћања и хартије од вредности (АОП 135)	5
1.4. Краткорочне обавезе из заједничког пословања (АОП136)	5
1.5. Обавезе за личне дохотке (АОП 140)	5
2. Краткорочне финансијске обавезе (АОП 141)	20
3. Остале краткорочне обавезе (АОП 148)	10
4. Краткорочне обавезе (1+2 + 3) (АОП 128)	100

2.5. Показатељи пословања предузећа

Показатеље пословања предузећа најчешће посматрамо у три групе, односно као показатеље: економичности, продуктивности и као показатеље издвајања за потребе друштва и за расподелу.

2.5.1. Показатељи економичности пословања

Ови показатељи посматрају се на основу података из биланса успеха, па имамо односе:

$$\text{а) } \frac{\text{Укупни приходи (AOP 280)}}{\text{Укупни расходи (AOP 242)}} \times 100 = \frac{120.000}{108.000} \times 100 = 111,11\%.$$

Према примеру укупни приходи су за 11,11% већи од укупних расхода, што значи да је односно предузеће пословало са добитком, тако да је на сваких 100 динара насталих расхода остварено 111,11 динара прихода.

$$\text{б) } \frac{\text{Пословни приходи (AOP 261)}}{\text{Пословни расходи (AOP 201)}} \times 100 = \frac{95.000}{82.000} \times 100 = 115,85\%.$$

Практично овај показатељ економичности пословања важан је индикатор о пословању, јер су пословни приходи за већину предузећа основни извор стицања прихода. Интерпретација овог показатеља идентична је тумачењу значења претходног показатеља економичности пословања, с тим што се може посматрати и као реципрочан однос $82.000 : 95.000 = 0,86$, па испада да односно предузеће на динар остварених пословних прихода остварује 0,86 динара пословних расхода.

$$\text{в) } \frac{\text{Бруто добит (AOP 244)}}{\text{Укупни приходи (AOP 280)}} \times 100 = \frac{12.000}{120.000} \times 100 = 10,00\%.$$

Добијени резултат показатељ је економичности пословања предузећа и представља однос разлике укупних прихода и укупних расхода (бруто добитак), који у примеру износи 10%. То је показатељ учешћа бруто добитка у укупним приходима, а преостали износ укупних прихода служи за покриће укупних расхода (у примеру то износи 108.000 динара, или 90% од укупних прихода).

2.5.2. Показатељи продуктивности предузећа

Показатељи продуктивности веома су бројни. Неке смо већ наводили када је било речи о показатељима пословне успешности (бруто добит по раднику, акумулација по раднику и остварени губитак текуће године по раднику), па их овде нећемо поново третирати. Пажњу ћемо посветити осталим показатељима продуктивности рада предузећа, односно односима:

$$\text{а) } \frac{\text{Доходак (AOP 351)}}{\text{Просечан број запослених}} = \frac{5.000.000}{100} = 50.000 \text{ динара}.$$

$$\text{б) } \frac{\text{Акумулација (AOP 359)}}{\text{Укупни приход (AOP 280)}} \times 100 = \frac{720.000}{11.000.000} \times 100 = 6,55\%.$$

$$в) \frac{\text{Акумулација (АОР 359)}}{\text{Доходак (АОР 351)}} \times 100 = \frac{720.000}{5.000.000} \times 100 = 14,40\%.$$

$$г) \frac{\text{Акумулација (АОР 359)}}{\text{Добит (АОР 355)}} \times 100 = \frac{720.000}{2.500.000} \times 100 = 28,80\%.$$

$$д) \frac{\text{Добит (АОР 355)}}{\text{Укупни приходи (АОР 280)}} \times 100 = \frac{2.500.000}{11.000.000} = 22,73\%.$$

$$\begin{aligned}
 & \text{ђ) } \frac{\text{Бруто лични дохотици (АОР 354 + АОР 365 + АОР 366 + АОР 367)} +}{\text{+ Инвестициона укупна потрошња (АОР 368)}} \times 100 = \\
 & \frac{\text{Укупни приходи (АОР 280)}}{\text{Укупни приходи (АОР 280)}} \times 100 = \\
 & = \frac{400.000 + 100.000 + 500.000 + 1.200.000 + 200.000}{11.000.000} \times 100 = 21,82\%.
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 & \text{е) } \frac{\text{Бруто лични дохоци (АОР 354 + АОР 365 + АОР 366 + АОР 367)} +}{\text{+ Инвестициона заједничка потрошња (АОР 368)}} \times 100 = \\
 & \frac{\text{Бруто лични дохоци (АОР 354 + АОР 365 + АОР 366 + АОР 367)} +}{\text{+ Инвестициона заједничка потрошња (АОР 368)} + \text{Акумулација (АОР 359)}} \times 100 = \\
 & = \\
 & \frac{400.000 + 100.000 + 500.000 + 1.200.000 + 200.000}{400.000 + 100.000 + 500.000 + 1.200.000 + 200.000 + 720.000} \times 100 = 76,92\%.
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 & \text{ж) } \frac{\text{Акумулација (АОР 359)}}{\text{Бруто лични дохоци (АОР 354 + АОР 365 + АОР 366 + АОР 367)} +} \times 100 = \\
 & \frac{\text{+ Инвестициона заједничка потрошња (АОР 368)}}{\text{+ Акумулација (АОР 359)}} \times 100 = \\
 & = \frac{720.000}{400.000 + 100.000 + 500.000 + 1.200.000 + 200.000 + 720.000} \times 100 = 23,08.
 \end{aligned}$$

Пошто су, као што смо већ истакли, показатељи продуктивности многобројни, нисмо их појединачно коментарисали, али је и њихова евентуална интерпретација аналогна тумачењу осталих показатеља пословања предузећа. Напоменимо само то да збир последња два показатеља продуктивности мора бити 100%, с обзиром да представљају однос потрошње и акумулације (у нашој бројчаној илустрацији 76,92% према 23,08%).

2.5.3. Показатељи издвајања за потребе друштва и показатељи расподеле

Израчунавање ових показатеља је веома компликовано, а изналазе се из односа величина:²⁸⁰

- а) Учешћа пореза и доприноса у распоређеном добитку,
- б) Учешћа дела добитка за потребе друштва у распоређеном добитку,
- в) Учешћа дела добитка за сопствене потребе у распоређеном добитку,
- г) Учешћа пореза и доприноса из зарада у бруто зарадама и
- д) Просечно обрачунате чисте зараде по раднику.

За предузеће као ентитет су од посебне важности и, у данашње време, судбоносни баш показатељи издвајања за потребе друштва и показатељи расподеле. То из разлога што су ови индикатори одлива средстава из предузећа по основу пореза, доприноса и сл. Они су и показатељи о проценту распоређене добити који остаје на располагању ентитету и о просечно обрачунатој чистој заради по раднику.

Најзад, када је реч о показатељима за оцењивање и вредновање економских ефеката и перформанси предузећа посредством рачуноводства, контроле и ревизије, да споменемо и да:

* Наведене показатеље могуће је утврђивати за само један обрачунски период (статичка анализа) и за већи број обрачунских периода (динамичка анализа). Напомињемо да је динамичка анализа чешће практикована и потребнија.

* Сви индикатори за оцењивање и вредновање економских ефеката и перформанси предузећа посредством рачуноводства, контроле и ревизије могу се упоређивати са: а) планираним величинама, б) показатељима из претходних обрачунских периода за исти ентитет, в) показатељима за слична предузећа, г) просечним показатељима гране, одговарајуће групације и/или привреде и сл. Тиме је могуће идентификовати положај конкретног ентитета у односу на конкуренцију и његово место у оквирима гране којој припада, групације и привреде земље у целини.

3. РАЗВОЈ СИСТЕМА ПЕРФОРМАНСИ ПРЕДУЗЕЋА

У савременом периоду употребу финансијских показатеља карактерише настојање да им се недостаци отклоне њиховим унапређивањем, са намером да боље изразе финансијске перформансе предузећа. Други битан аспект њихове употребе у савременом периоду јесте неопходност њиховог комбиновања са читавим низом нефинансијских и квалитативних показатеља, који би одразили и друге димензије перформанси предузећа (односи са потрошачима, запосленима, широм друштвеном заједницом и сл.). Иначе, финансијски показатељи су примарни у мерењу крајњих, укупних перформанси предузећа, али не и једини. Читав низ других индикатора је неопходан ради давања раних сигнала о одступању стварних од жељених перформанси.

Кључно питање које се даље намеће јесте одговарајуће комбиновање, као и веза различитих, финансијских и нефинансијских показатеља у укупном систему мерења перформанси предузећа.

²⁸⁰ Најчешћа њихова презентација врши се употребом ознака АОП.

У пракси великих фирми највећег броја земаља законом је прописана обавеза подношења финансијских извештаја великом броју корисника. Но, интерно извештавање о перформансама има једнак или чак већи значај, јер менаџерима фирме обезбеђује боље и сигурније:²⁸¹

- процењивање утицаја одлучивања,
- контроле перформанси делова фирме,
- одлуке о будућим токовима акција,
- контроле активности фирме,
- одлуке о мотивисању и награђивању и
- планирање будућности.

3.1. Мерење перформанси

Многе фирме, познато је, креирале су мере и системе који захтевају значајно менаџерско време и напор, али са мало користи у смислу контроле или побољшања својих перформанси. У овом делу дисертације биће речи о неким једноставним, али моћним алатима коришћених са великим ефектом у фирмама за оцену и развој система перформанси.

Сврха и циљ је да се нагласи значај повезивања мерила перформанси са стратешким циљевима пословања и рада, односно да се:²⁸²

- идентификује сврха мерења перформанси и осигурање да се оне испуне,
- охрабри коришћења равнотеже у мерењу перформанси,
- испитају односи између различитих типова мера,
- идентификују различити типови циљева и веза са унапређењима и наградама и
- дискутује о *bensharkungu* и његовом спровођењу.

Систем мерења перформанси је у сталним променама и све више постаје наука о томе како менаџери (посебно оперативни) покушавају да разумеју њен ефекат на донете одлуке у пословању фирме, или њеног дела. Тако нпр., пре предузимања неке радње у послу менаџер, са одређеном дозом сигурности, треба да зна како ће тај акт утицати не само на ток радње, него и на будуће купце, особље, па и на финансијску ситуацију фирме. Данас су неке фирме већ отпочеле да хватају те везе чиме обезбеђују да прикупљене информације о мерењима перформанси не служе само њима већ користе и за вођење одговарајућих акција у фирми.

3.1.1. Сврха и циљ мерења перформанси

Познато је да је мерење перформанси ентитета скупа активност и неке фирме су већ израчунале колико времена и енергије је потребно за спровођење једне такве активности. Да је ова тврдња тачна говори и податак да је мањи број њих израчунало да ли уложени новац (системи, процедуре и радни сати проведени на мерењу перформанси) обезбеђује жељене ефекте. Иначе, мерење

²⁸¹ Gowthorpe, K. (2009) „Управљачко рачуноводство“, Датастатус, Београд, стр. 263. до 291.

²⁸² Johnson, A. and Lapsley I. (2003), The diffusion of accoung practices in the new “managerial” public sector, The Internacional Journal of Public Sector Management, Vol 16, No 5, pp 359-372..

перформанси одређено је и величином фирме. Тако, што је фирма већа сложеније су и њене активности извештавања по питању броја: запослених, трансакција, делова у којима се обавља активност и сл. Но, без обзира на величину, у највећем броју фирми корисно је и потребно развијати кључне индикаторе перформанси којима ће се мерити ниво остварености постављених циљева.

Мерење перформанси је, дакле, инструмент за процену успешности фирме, односно инструмент за утврђивање величине и квалитета остварених резултата у односу на адекватност предузетих активности и постављених циљева.

Johnson, A. и Lapsley, I. спомињу два корисна теста мерења перформанси:

- сврха и
- системи који се постављају да подрже (постигну) сврху.

3.1.1.1. Сврха мерења перформанси

Поменути аутори говоре о четири главна разлога (сврхе) у спровођењу активности мерења перформанси: комуникација, мотивација, контрола и побољшање.

Мерење перформанси је изузетно важан сегмент *комуникације* у фирми и између фирми. Онда кад фирма нешто мери каже да је то важно; а кад мери све тада каже да ништа није важно! Сам чин мерења користи информисању запослених о намерама фирме којима треба да теже, односно за шта су као појединци или делови ентитета одговорни.

Мерење које спроводи фирма утиче на понашање и *мотивацију* запослених, па често кад је реч о мерењу брзине одговора, а не квалитет интеракције, запослени могу и подсвесно заменити квалитет за брзину, због чега је важно имати равнотежу мерења која подржава стратегијске намере дотичне фирме.

Важна сврха мерења перформанси је и обезбеђење повратне спреге информација ради предузимања акција држања процеса под *контролом*. То захтева читави сплет контрола, што може бити коришћено за осигурање константних перформанси не само у фирми него и ван ње, као што су: државна, здравствена и безбедносна контрола.

Снажно средство за покретање *побољшања* - *унапређења* посла може се обезбедити мерењем перформанси фирме или њеног дела. Исто тако, и самим актом саопштавања мерења може се постићи напредак. Везивањем мерења за награде (као што су бонуси) и/или казне, може се мотивисати појединац да унапреди перформансе, поготово ако има контролу над оним што се мери. Сазнање информацијом о томе шта приближава или удаљује процес од циља, исто, помаже појединцима и фирми да науче како боље управљати процесом пословања и рада.

3.1.1.2. Системи за постизање сврхе

Онда када је установљена сврха мерења, неопходан је оштар тест за проверу да ли су установљени системи или процедуре за постизање дотичне сврхе. Врло често имамо случај да менаџери тврде да је спроведено мерење да би се побољшао перформанс фирме, а важан део контроле који често недостаје у

пракси фирме је и акција враћања процеса назад да би се постигао жељени циљ.

а) Приказивање мерења перформанси

Свакако важан начин коришћења мерења за постизање сврхе мерења перформанси је располагање средствима за њихово приказивање. Иако већина менаџера признаје да је приказивање и малог броја мерења од помоћи, начин на који су подаци обезбеђени може бити кључ за постизање сврхе.

Мислимо да извештавање о мерењу перформанси треба да укључи само мали број кључних мерења и да за мерења треба дати одговарајући приказ:²⁸³

- тренда током времена,
- перформанси на супрот циља,
- подржавајућих података и анализе,
- идентификације узрока/проблема,
- акције коју треба предузети (ко и када) и
- процене предузетих акција.

3.1.2. Равнотежа у мерењу перформанси

С обзиром да се компаније такмиче у широком спектру својих активности, требало би да процењују и своје перформансе широким спектром мерења (не само финансијских). Сазнање фирме о везама између различитих мерења; менаџер прати миксом мерења који је потребан за постизање равнотеже.

Традиционалне бриге мерења перформанси испољавају се у две групе, тако да се догађа да:²⁸⁴

- старији менаџери теже да воде бригу о мерењима финансијских перформанси (подела трошкова, повраћај уложеног капитала и профит).
- је код оперативних нивоа брига усмерена на оперативна мерења (брзина, продуктивност, коришћење опреме и одсутност са посла).

Све активности ових група, подржане мерама које мерења користе, креирају јаз у разумевању који традиционално теже да премосте менаџери средњег нивоа У суштини обе групе покушавају да ускладе оперативна мерења са финансијским потребама (нпр., захтеви за повећањем прихода, или смањењем трошкова). На мерења утичу и додатни притисци, који се јављају у виду екстерних података (цифре тржишних удела, изгубљени купци, задовољство купаца, растуће потребе фирме да учи, да се мења и развија кроз обуку, истраживање, комуникацију, и проблеме и идентификације и решавања проблема).

За све ове притиске и мерења перформанси развијени су одговарајући оквири као помоћ менаџерима, који идентификују постојање два различита типа притисака, детерминанте и резултати. Користи вођења фирме само сазнањем који су резултати (финансијски и екстерни), мале су уколико не постоји сазнање шта је довело до резултата. И супротно, вођење фирме само са детерминантама (оперативним и развојним подацима) не даје разумевање за резултате о

²⁸³ Видети: Gowthorpe, K., Ibid.

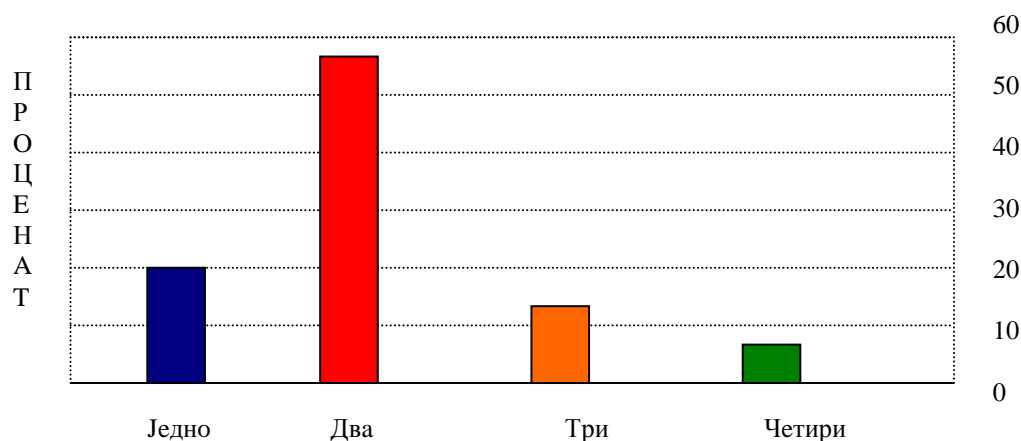
²⁸⁴ Ibid.

предузетим акцијама. Дакле, потребна су оба приступа на свим нивоима фирме да би се разумели односи између акција и резултата.

Kaplan u Norton говоре о тзв. оквиру који препоручује коришћење микса мера назван равнотежна картица резултата.²⁸⁵ Последњих година овај оквир имао је велики утицај у храбрењу менаџера да инвестирају у увођење уравнотеженијег сета мерења. Оквир тиме мења облик структуре мерења перформанси и тражи од свих менаџера да се посвете и мерењу резултата и детерминанти фирме.

Важна мерења која користе оперативни менаџери при контроли и процењивању својих процеса имају првенствено интерна оперативна мерења (нпр. продуктивности). Исто тако, користе се и многа финансијска мерења (нпр. трошкови и приходи), затим мерења базирана на купцима, као што су задовољство, те тржишни удео и сл.

Слика бр. 5: Број коришћених мерења

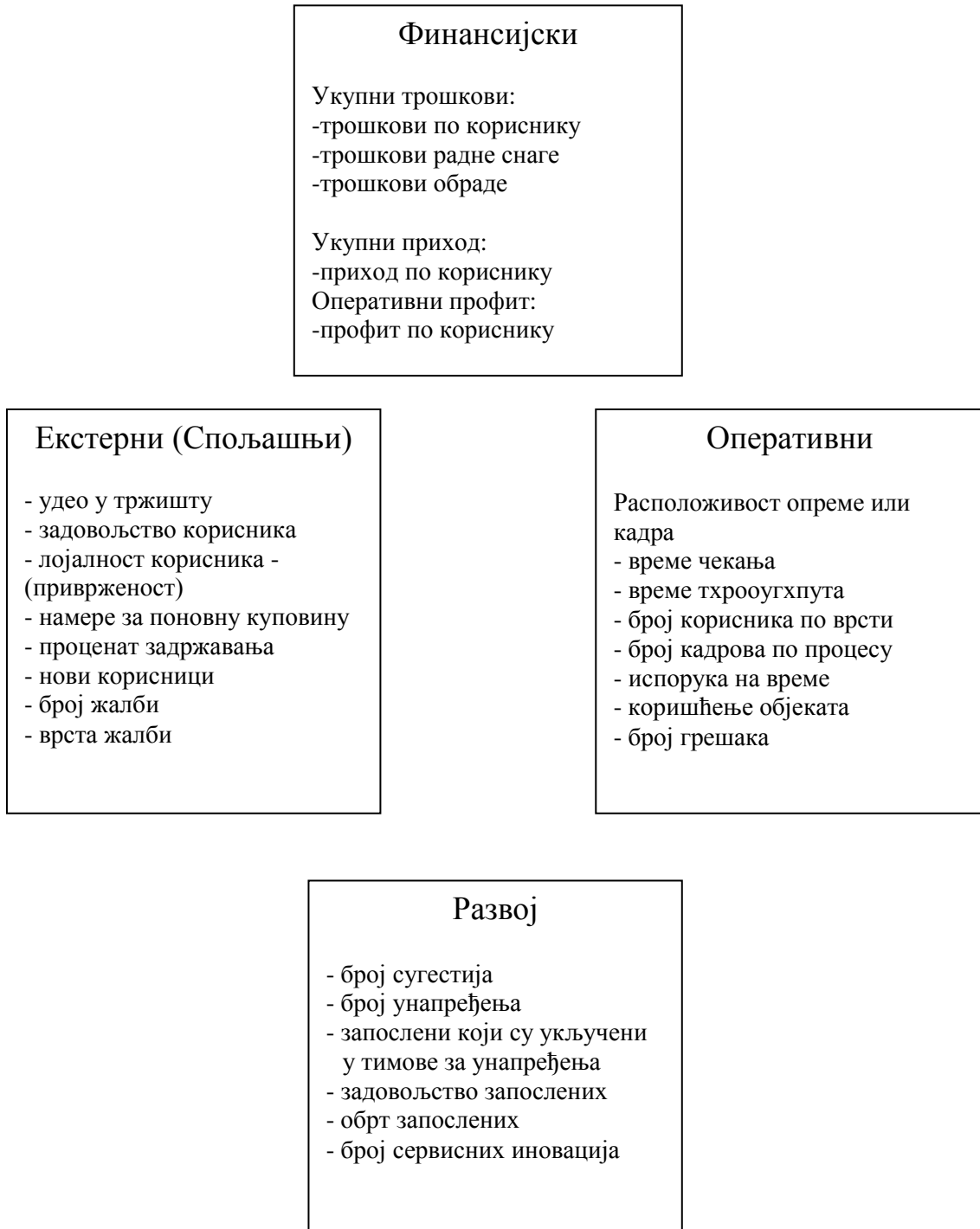


3.1.2.1. Мерења перформанси за оперативне менаџере у услугама

Оперативни менаџери треба увек да имају микс или равнотежу мерења да би: лакше комуницирали са својим намерама, мотивисали радну снагу, контролисали и унапређивали своје процесе и сл.

²⁸⁵ Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1992) "The balanced scorecard measures that drive performance", Harvard Business Review, Jan-Feb, pp. 77-79.

Слика бр. 6: Мере за менаџере услужних делатности



3.1.2.2. Мерења базирана на купцима

Да би оперативним менаџери знали колико су ефикасне њихове акције важни су им и екстерни подаци. Но, из перспективе купаца, често се мерења користе за процену промашаја менаџера у процесима пословања и рада, због чега је интересантно питање: ако се посматра сет мерења коришћен у операцији, да ли ће на исти начин и купци мерити перформансе? Наиме, при мерењу задовољства својих купаца организације могу лако игнорисати, или превидети као перформансе важне њиховим купцима, због чега је неопходно концентрисати се на њихова конфорнија и познатија оперативна мерења. Тако је нпр. *Jan Carlzon*, у функцији Извршни директора САС-а, приметио како се њихове карго операције мере на погрешан начин говорећи: „Ми смо се ухватили у једној од основних грешака које може да направи услужно оријентисан бизнис (њихови купци карго услуга желели су брзу и тачну карго испоруку)... ипак ми смо мерили количину и да ли су се папири и пакети раздвојили на рути. У ствари, пошиљка може стићи четири дана касније него што је обећано без да се забележи као закашњење“. (*Carlzon 1987*).

3.1.3. Међуповезивање

Неке организације, да би унапредиле доношење пословних одлука, када се постави микс мерења, покушавају да разумеју односе између различитих мерења, што се назива «међуповезивање» (видети слику бр. 3) (*Collier 1994*).

Успешним коришћењем знања о односима између операционих, финансијских, екстерних и развојних мерења перформанси, организације могу постати систематски паметније. Тада ће менаџери почети да разумеју са већом сигурношћу могуће ефекте одлука о ресурсима, који ће им помоћи да поставе одговарајуће циљеве и бољу подршку стратегијским намерама. Дабоме, требало би веровати да ћемо у будућности за лидерске организације сматрати оне које разумеју и искоришћавају ове односе.

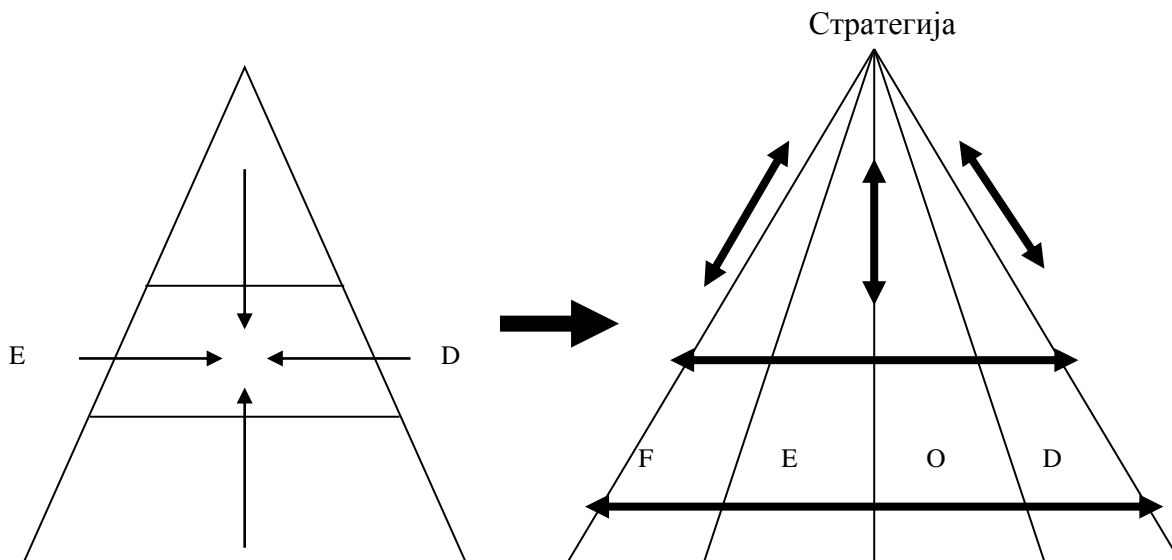
3.1.3.1. Везивање мерења за стратегију

Најважнији - кључни циљ система мерења перформанси, те контролних система у које су они уграђени је да повезују стратешко планирање са свакодневним операцијама. Тада када постоји уравнотежена мапа мерења у организацији и менаџерима је лакше (нарочито оперативним), не само да почну да разумеју везу између различитих типова мерења (међуповезивање) него да виде и везу између: мерења на оперативном нивоима, мерења на вишим нивоима организације и корпоративне стратегије.

И, као што троугао на слици бр. 8 показује, број мерења може бити редуциран како се креће према горе у хијерархији до релативно малог броја на врху организације које треба да рефлектују стратегијске намере организације. Но, међутим, уколико су повезане и горе и доле у организацији (слика бр. 9), дозволиће менаџерима да «иду на доле» у организацији да би разумели односе између операционих акција и резултата организације. Ако ова структура није на месту, «кретање на доле» је једноставно мит и израз коришћен од стране

заведених старијих менаџера које погрешно води и саме себе и своје колеге.

Слика бр. 7: Повезивање деловања и стратегије



Слика бр. 8: Три врсте циљева



Организације које могу да преведу своју стратегију у свој систем мерења су много боље у извршавању своје стратегије због тога што²⁸⁶ могу да комуницирају са својим циљевима и метама, стварају међусобно разумевање стратешких намера организације, помажу менаџерима и запосленима да се фокусирају на критичне покретаче, омогућају организацији да подешава инвестиције, иницијативе и акције са оствареним стратегијским циљевима и обезбеђује средство за операције за комуницирање и утицај на доносиоце стратешких одлука.

3.1.4. Циљеви и награде

3.1.4.1. Интерни циљеви

За интерне циљеве каже се да су основа интерних референтних тачака. Ови циљеви могу бити базирани на перформансама из прошлости процеса који се посматра (базирани на процесу) када је циљ обично сличан оном из претходног периода, или незнатно већи или мањи да би водио постепеном напретку у процесу. Недостатак коришћења самог процеса као основе за упоређивање, док се охрабрују унапређења у перформансама, је то што обезбеђује само информације о томе да ли је операција боља током времена, а не да ли су перформансе и задовољавајуће.

Иначе, циљеви морају бити базирани на перформансама других сличних интерних процеса (базирани и на другим процесима), што подстиче упоређивања између процеса и поделу искуства између њих, да би се оствариле најбоље перформансе. Поређење са другим интерним процесима има додатну предност која обезбеђује релативну позицију за сваки процес у оквиру организације.

3.1.4.2. Екстерни циљеви

Екстерни *benchmarking* користи циљеве базирание на поређењима са другим организацијама, користећи или циљеве базирание на конкурентима и/или бенчмаркинг са «најбољим у пољу». Циљеви базирани на конкуренцији су базирани на перформансама сличних операција у другим сличним, конкурентским организацијама. *Benchmarking* са «најбољим у пољу» је базиран на постигнутим перформансама организација које могу, или не морају, бити у истој индустрији, али што се тиче перформанси оне су изванредне.

Битно је, иако се често превиди, да је основа за екстерне циљеве услужних организација циљ базиран на купцима (исто као што се лако превиде и мерења базирана на купцима), тј. за одређену активност, који као ниво услуге купци сматрају за одговарајући.

²⁸⁶ Kaplan i Norton; Ibid.

3.1.4.3. Апсолутни циљеви

Неки процеси треба да раде апсолутно без грешака, или са 100 процената усаглашености са стандардом. Није прихватљиво да: машине за одржавање постројења, компјутери на берзама, национални системи одбране итд. затаје; иако се то понекад догоди, без озбиљних последица. Оперативни циљеви ових процеса морају бити апсолутни.

3.1.4.4. Растегнути циљеви

Критично питање је: колико циљ треба да буде изнад текућег нивоа перформанси, што у бити зависи од величине захтеване промене у перформансама, под претпоставком да је могуће и пожељно да се направи таква промена.

Интерно базирани циљеви су подесни за операције које желе да унапреде перформансе стално и уз повећање, што ће водити унапређењу перформанси релативно у односу на њихова достигнућа. Скоро увек организације које користе стратегију континуалног унапређивања (или *kaizen*), теже да буду и успешне и компетентне: оне су можда већ боље од конкурената или су лидер са најбољом праксом фокусиране на изградњу своје постојеће снаге (*Ruchala 1995*).

Оне организације које предузимају радикалне промене у процесу треба да поставе растегнуте циљеве, који ће бити базирани на екстерном бенчмаркинг, јер треба да драматично унапреде перформансе у односу на конкуренцију. Оријентација на екстерне изворе за циљеве, као што је конкуренција, доноси и законитост и осећај хитности за оне који су суочени са потребом за радикалу промену.

Већ спроведена истраживања показала су да само неколико операција стварно користи екстерно базирани циљеве за подстицање промена. Према њима, око 40 операција у услужном сектору су спровеле унапређења, а од 141 мерења за помагање тим унапређењима мање од 20 процената користи екстерно базирани циљеве (слика бр. 6).

Истраживачи очекују да оне организације које траже радикалне промене у процесу унапређења претежно користе екстерни бенчмаркинг, док оне које траже постепене и сталне промене треба да користе интерно базирани циљеве. И поред тога што су открили да они са најпостепенијим променама заиста користе претежно интерно базирани циљеве, они са радикалним променама још увек мање користе екстерне циљеве него што је предвиђено (слика бр. 7). Многе организације, нарочито оне које траже значајна унапређења, не користе екстерно базирани циљеве онолико колико би могли.

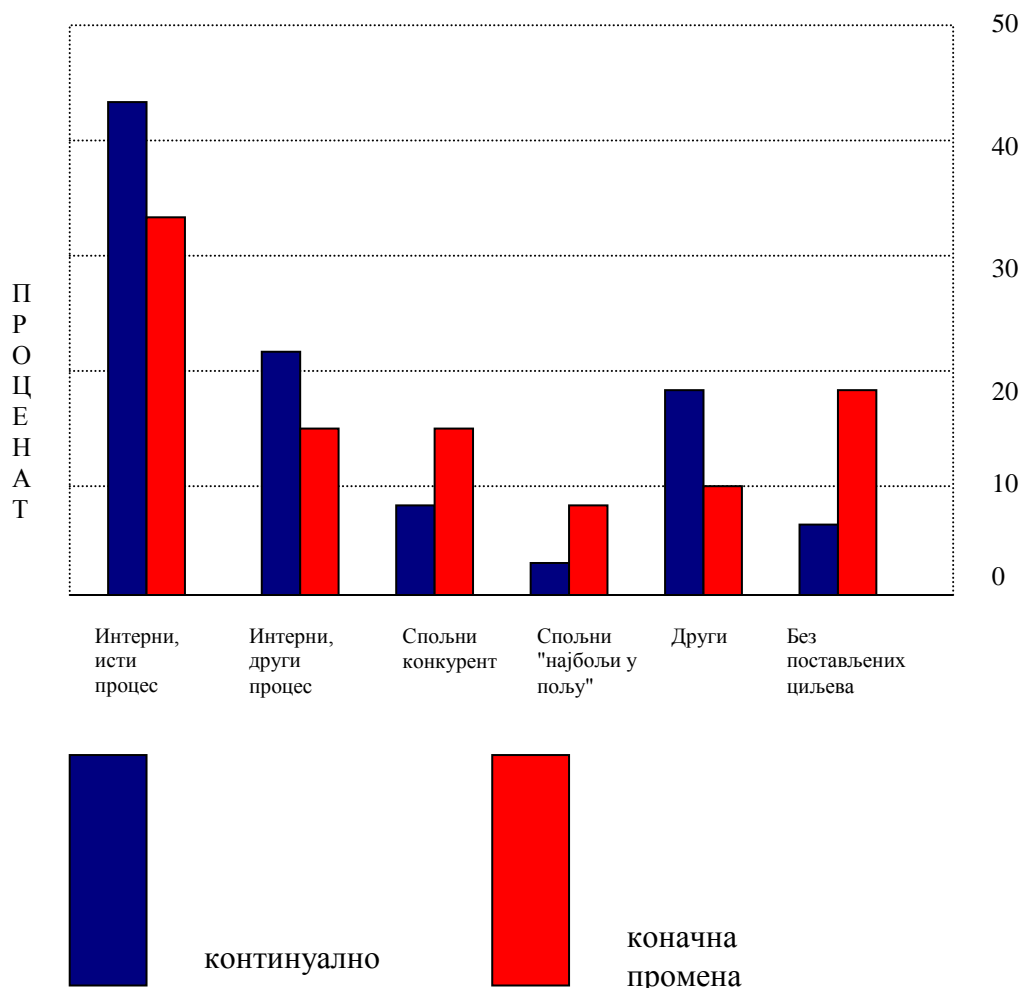
3.1.5. Запослени и постављање циљева

Изузетно важно је да менаџер има контролу над варијаблама које утичу на перформансе, јер је то најбољи приступ мотивацији запослених да покушају да постигну циљни ниво перформанси. Такав приступ помаже поготово ако запослени имају улогу у преговорима код постављања циљева, односно шта мисле о њиховој остваривости. А то шта неко очекује да нађе у процесима који се

континуарно дешавају, *каизен тип* унапређења са укљученошћу и учествовањем запосленог су централна тема филозофије *каизен*. Тај приступ охрабрује запослене да дају одговор о томе како могу да унапреде: свој посао, процес по којем раде и односе са људима.

За тако нешто потребно је охрабрење, подршка и ауторитет како би предлог и имплементација унапређења, подржани од организационе културе и тимским приступом, ишли у сусрет решењу проблема и унапређивању. Због филозофије давања овлашћења, учествовања и укључености, где одговорност за унапређење процеса лежи на запосленима а не на специјалистима, циљеви треба да буду постављани уз укључивање запослених. Они треба да одлучују о томе шта може бити остварено током времена, јер су они ти који имају одговорност за промене и као и ауторитет за спровођење истих.

Слика бр. 9: Предоминантност интерно заснованих циљева



3.1.6. Повезивање циљева са наградама

Фирма треба унапред да одлучи које награде/пенале ће повезати са остваривањем изабраних циљева (*Futzgerald u Moon 1996*). Награде повезане са циљевима морају бити довољне да оправдају додатни напор за остварење,

директно повезане са захтеваним перформансама, схваћене као непристрасне и морају узети у обзир сложеност индивидуалног наспрот тимски базираног напора.

Награде могу бити чисто финансијске, па до микса финансијских и нефинансијских, као што су награде за достигнућа и друге форме признања. Да би награде биле ефикасне треба да су скројене према специфичним захтевима програма унапређења перформанси који се користе у фирми. Све форме награда (и финансијски или нефинансијски засноване) треба да буду коришћене за промоцију сталних промена. Очекујемо да ће процес континуираних промена базирати своје награде на миксу финансијских и нефинансијских с циљем да охрабри унапређивања тимски базираних перформанси.

3.1.7. Benchmarking

Benchmarking је референтна тачка - упоредник за мерење перформанси. Он значи мерење процеса фирме у односу на неки упоредник, без обзира да ли се ради о интерном упореднику (интерни *benchmarking*) или екстерном упореднику (екстерни *benchmarking*).

Највећи број људи када користи овај термин, мисли на екстерни *benchmarking*. Како је сврха *benchmarkingа* да се пронађе пракса која ће довести до супериорне перформансе за фирму, то обично имлицира тражење најбољих учинака унутар одређене делатности.

Предност коју *benchmarking* пружа над једноставним постављањем циљева, је што пружа увид у то како се жељени ниво перформансе постиже у другој фирми, да би се дошло до одговора како то исто постићи у сопственој.

Benchmarking помаже фирмама да:

- увиде колико им је квалитетна перформанса,
- поставе реалне циљеве везане за перформансу,
- нађу нове идеје и поступке,
- стимулишу креативност и иновације, те
- врше побољшања у фирми.

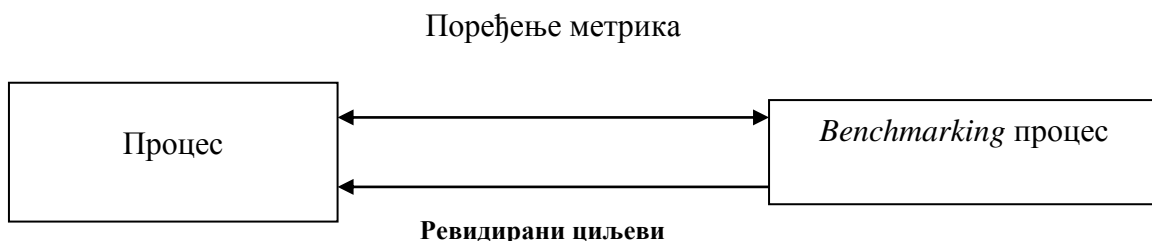
Вршење побољшања лако се може превидети у жељи фирме да примени *benchmarking*. Најчешће остварени циљеви не иду даље од увида у *квалитет перформансе* (1) и понекад од *постављања реалних циљева* (2). Користи које представљају циљеви *проналажења идеје* (3), *стимулација* (4) и *побољшање* (5), често се не постижу. Разлоге овоме треба тражити у чињеници што су многе активности *benchmarkingа* заокупљене мерењем, толико да им је то главна преокупација и да је једино оно до чега се дође на крају квалитет перформансе фирме (1). То није лак задатак, јер фирме мере ствари на различите начине, прикупљају различите информације и зато много времена и напора може бити утрошено на стварање базе за поређење. Онда када се то постигне, могу се проценти и поставити реалистични циљеви, што може водити побољшању перформанси (5).

Све дотле док мерење испуњава жељу да се види да ли је перформанса релативно добра или лоша, оно не мора помоћи менаџерима да разумеју како да је побољшају. Активност тз. практичног *benchmarkingа* може се спровести и без знања о томе колико су добри или лоши процеси које посматрамо, већ

представљају напор да се нађу нове идеје и стимулише креативност и иновативност. То укључује тражење идеја и поступака који се могу прилагодити за добробит фирме, што је важно да се види да је поступак отишао даље од прости дефиниције *benchmarkingа* (креирања референтне тачке), односно да је много више концентрисан на сврху *benchmarkingа*, покушају да се постигне супериорна перформанса (слика бр. 8).

Све док је метрички *benchmarking* од суштинског значаја за утврђивање да ли је одређени процес релативно бољи или лошији, те колико се процес може побољшати, практични *benchmarking* је важан за разумевање тога како се процес може побољшати. Опасности вребају у оба приступа, јер док метрички *benchmarking* може бити запетљан у дискусији о »крушкама и јабукама«, практични *benchmarking* може лако запасти у замку »индустријског туризма«, где менаџери уживају у посматрању других процеса и операција, а да их та искуства не морају довести до побољшања. Прави тест за *benchmarking* је тражење одговора на питање да ли води побољшању и саветујемо фирмама да спроводе практични *benchmarking*, као би се савладали и разумели други процеси и имала корист у виду брзих добитака, па тек онда да се приступи метричком *benchmarking-у*, када се већ изграде везе и узајамне користи. Акцент мора увек бити на стално побољшање које треба постићи кроз ову активност.

Слика бр. 10: Метрички *benchmarking*



Слика бр. 11: Метрички и практични *benchmarking*



Постоји 6 корака у развоју *Benchmarkinga* као структуриран и проактиван процес за побољшање операционих процеса.

3.1.7.1. Дефинисање циљева и избор типова benchmarkinga

Изузетно важно је предузети *benchmarking* са јасним циљевима, који ће не само донети побољшања у процесу, него и јасно говорити о природи и брзини захтеваних промена.

Карактер захтеваних промена треба да буде функција стратегије фирме у смислу да ли она жели да спроведе стратегију уз најниже трошкове, највиши квалитет, најбржу испоруку, или највећу креативност? Ово је свакако пожељно, но потребно је фокусирати се на то који критеријум перформансе треба побољшати, што ограничава типове који се могу узети за *benchmarking*.

Ниво захтеване понуде може, такође, утицати на активности *benchmarkinga*, јер жеља за стално растућим побољшањима може захтевати само интерни *benchmarking*, док за радикалне промене у перформанси треба користити екстерни *benchmarking*.

3.1.7.2. Фокусирање на процес и приступање процесу

И поред тога што се *benchmarking* може одвијати на нивоу фирме – упоређењем кључних перформанси као што су профит, цене деонице, повраћај улагања, он се обично примењује на нивоу процеса. Иначе, одабрани процес мора бити такав да има утицај на жељене циљеве. Кључне активности у овој фази су:

- избор одговарајућег процеса,
- дефинисање процеса и његових циљева,
- израда мапе процеса,
- приступање процесу,
- идентификовање и дефинисање свих мера и упоредника који се користе, те
- одређивање текућих перформанси и процеса.

3.1.7.3. Избор методе benchmarkinga

Неколико је начина да се спроведе *benchmarking*, при чему то може бити узајамна веза између две фирме (*one-to-one*). *Benchmarking* податке и дискусије за округлим столом може обезбедити трећа страна, као што је *benchmarking* клуб или индустријско тело, али *benchmarking* може бити и део активности великог обима, као што је EFQM (Европска фондација за квалитет), где се перформанса једне фирме пореди са много других фирми. Иначе, остали *benchmarking* механизми специјално дизајнирани за услуге су: услужна проба, национални барометри сатисфакције потрошача и програм управљања жалбама.

- *Услужна проба* је добро развијени, рафинирани и тестирани инструмент

који пореди услужне фирме са базом података везаном за многе аспекте и резултате пословних перформанси. Упитник (израдила Конфедерација британске индустрије СВИ из Лондона) са преко 100 питања пружа фирми детаљан увид у то како стоји у односу са другим фирмама, укупно или по секторима, по великом броју критеријума као што су: стил управљања, услужна култура, управљање запосленима, услужни квалитет, услужни дизајн и развој, систем и процес испорука, услужна ефективност, опоравак услуге и сл.

- Први *национални барометри сатисфакције* потрошача за производе купљене и конзумиране у земљи, установљен је 1989. у Шведској (SCSB), са оригиналном базом података од 130 компанија из највећих индустријских грана у земљи, а Амерички индекс сатисфакције потрошача (ASCI) уведен је 1994, док су остали барометри уведени врло брзо после тога у Европи, Новом Зеланду, Тајвану и Кореји. Сви ови инструменти многоструких истраживања дају податке о квалитету, сатисфакцији, лојалности и другим значајним варијаблама.

- Програм *управљања жалбама* је детаљан *benchmarking* инструмент са преко 200 питања која се баве свим аспектима управљања жалбама и садржи базу података са подацима о поступцима и ставовима запослених, процесима жалбе, сатисфакцији потрошача, финансијским добицима и сл. Овај програм израдила је *Customer Service Network, Cheddar* из Велике Британије.

3.1.7.4. Избор партнера (за one-to-one benchmarking)

Сам тип фирме одређен је нивоом изабраног *benchmarkinga* и циљевима перформансе за одређени процес. За *benchmarking* типа *best un field* (најбољи на том пољу) важно је размишљати и удаљити се од традиционалних извора поређења како би се нашла заиста различита и изазовна, добра перформанса.

Увек треба имати на уму да *benchmarking* није једносмерна активност, те да оба партнера од тога могу имати значајне користи, а важне тачке за рад са партнерима су:

- Трагање за *win-win* решењима.
- Почети са практичним *benchmarkingom*.
- Дискутовати о првом кораку са партнерима да би се осигурала упоредивост циљева.
- Помоћи партнеру да предузме други корак.
- Одржавати редовне састанке да би се дискутовало о поступцима и методама побољшања.
- Проценити релативну перформансу кроз заједничку дефиницију и споразум о мерама и нивоима перформансе и
- Фокусирати се на побољшање.

3.1.8. Побољшање перформансе

Напред представљени подаци интригантни су али тешки и јасно је зашто побољшање циљева може изостати. Оријентација на побољшање је увек критична, а неке од кључних активности које могу помоћи реализацији побољшања, као резултат *benchmarkinga*, могле би бити:

- Приступање разликама,

- Фокусирање на побољшање – „како“;
- Фокусирање на степен побољшања,
- Фокусирање на акцију,
- Развијање растегљивих циљева заједно са акционим плановима за постизање циљева,
- Направити нацрт плана побољшања и
- Проценити резултате у односу на циљеве.

Имплементација *benchmarkinga* не гарантује успех, односно то заиста може бити веома скупа и спора активност, јер захтева културу која подржава учење и стално побољшавање, те инвестиције и алокацију особља за извршење овог посла.

VIII
АНАЛИЗА РЕЗУЛТАТА
ИСТРАЖИВАЊА

1. ОПИС ИСТРАЖИВАЧКОГ УЗОРКА

Спроведено истраживање у вези докторске дисертације вршено је применом емпиријског метода, односно метода испитивања и то анкетом (у ужем смислу) као истраживачком техником. Систем прикупљања података вршен је у писаној форми, а по принципу тражења мишљења на репрезентативном узорку испитаника.

Анкетни упитник је достављен на адресу испитаницима у писаној форми, уз молбу да самостално дају одговоре на постављена питања. Анкета је дата представницима 35 предузећа са 24 постављена питања и упутством за попуњавање, уз назнаку понуђених одговора.

Испитаницима је пружена информација о намери истраживања и начину на који је извршен одабир узорка.

У прикупљању података су учествовали студенти Нишке пословне школе струковних студија, који су разносили анкетне листове, давали информације о сврси анкетирања, прикупљали попуњене анкетне листове и вршили збирну обраду резултата.

Анкета је спроведена у времену између 10. и 25. јануара 2018. године, у 5 градова Јужне Србије, односно у 35 предузећа: Ниш (7), Пирот (7), Прокупље (7), Лесковац (7) и Врање (7). Територијална распрострањеност, величина градова и разлике у нивоу економске развијености дају основ за закључивање о релевантности резултата спроведеног истраживања.

Структура узорка истраживања, по градовима, посматрана је из угла величине, (велика, микро и мала предузећа) и власништва (Друштво са ОО, Акционарско друштво, те Јавна предузећа и Предузетници), односно као у табели:

Табела бр. 11: Структура узорка истраживања

	Величина предузећа				Д.О.О	Правна форма пред.			
	Велика	Микро	Мала	Свега		А. др.	ЈП и Предуз.	Свега	
Ниш	1	1	1	3	1	1	1	1	4
Лесковац	1	1	1	3	1	1	1	1	4
Врање	1	1	1	3	1	1	1	1	4
Пирот	1	1	1	3	1	1	1	1	4
Прокупље	1	1	1	3	1	1	1	1	4
Збирно	5	5	5	15	5	5	5	5	20

Извор: Аутор.

Све структурне карактеристике узорка илустроване су у наставку.

Собзиром на анкетиране фирме, у смислу разврставања по величини, јасна је њихова заинтересованост за квалитет финансијског извештавања и мерење перформанси.

Када је реч о структури анкетираних предузећа по правној форми организовања, оправдано је очекивање њихове обавештености о значају финансијских извештаја за мерење и вредновање економских ефеката и перформанси.

Дате карактеристике узорка на којем су вршена истраживања требало би да омогуће поуздане, односно веродостојне податке, јер величина и сложеност структуре узорка потврђују репрезентативност и поузданост резултата истраживања.

1.1. Обрада и саопштење резултата истраживања

Резултати спроведених истраживања интерпретирају се статистичким подацима и дескрипцијом, уз примену функционалне анализе односа предмета истраживања и окружења. Скала ставова формирана је као одговор на тврдње по појединим питањима упитника, као стварни показатељ за одређено питање.

У обради података коришћена је факторска анализа, као корелациони опис великог броја променљивих. Ова анализа омогућава уочавање непосредно неуочљиве појаве, као и сетове сродних података са циљем да се њихова структура правилно сагледа.

Применом изложених метода за обраду података добијени су резултати који пружају информације о прихватању или одбацивању хипотеза овог истраживања. У првом поглављу ће најпре бити приказани подаци о структури узорка, док ће у наредним поглављима бити приказани подаци о дистрибуцији одговора испитаника на појединачним ајтемима и разлике у одговарању с обзиром на величину предузећа и правну структуру предузећа.

1.2. Структура узорка истраживања

Узорак је пригодан и чинило га је 50 испитаника из пет предузећа Предузећа за дистрибуцију електричне енергије Ниш, по 10 (20,0%) из пет градова: Пирота, Врање, Прокупља, Лесковца и Ниша.

Табела 12. Структура узорка с обзиром на град у коме се предузеће налази (фреквенције)

Град	фреквенције	проценти
Пирот	10	20,0%
Врање	10	20,0%
Прокупље	10	20,0%
Лесковац	10	20,0%
Ниш	10	20,0%
Укупно	50	100,0%

Извор: Аутор.

Из Табеле 12. се примећује да највећи проценат испитаника (40,0%) ради у малим предузећима.

Табела 13. Структура узорка с обзиром на величину предузећа (фреквенције)

Величина предузећа	фреквенције	проценти
Велика	15	30,0%
Микро	15	30,0%
Мала	20	40,0%
Укупно	50	100,0%

Извор: Аутор.

Из Табеле 13. се види да највећи проценат испитаника (40,0%) спада у групу предузетника и јавна предузећа.

Табела 14. Структура узорка с обзиром на правну структуру предузећа (фреквенције)

Правна структура	фреквенције	проценти
Друштво са ограниченом одговорношћу	15	30,0%
Акционарско друштво	15	30,0%
Предузетници и јавна предузећа	20	40,0%
Укупно	50	100,0%

Извор: Аутор.

2. РАЗЛИКЕ У ОДГОВОРИМА С ОБЗИРОМ НА ВЕЛИЧИНУ ПРЕДУЗЕЋА

Важан истраживачки проблем тицао се утврђивања разлика у одговорима испитаника на појединачним ајтемима, с обзиром на величину предузећа (велика, микро и мала).

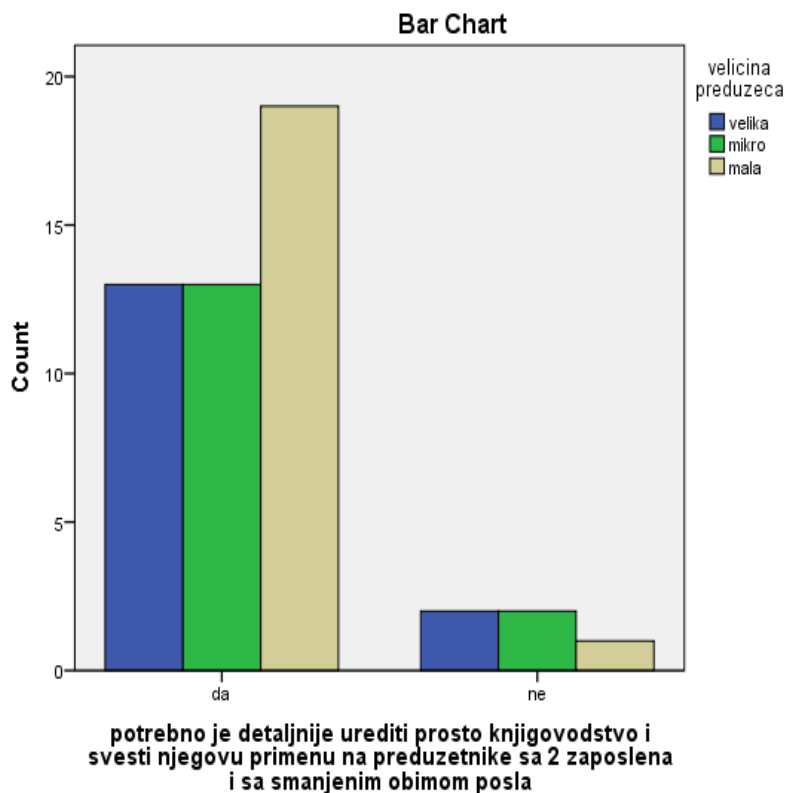
Табела 15. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли је потребно је детаљније уредити просто књиговодство и свести његову примену на предузетнике са 2 запослена и са смањеним обимом посла?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
ПЗ	Да	13	13	19
	Не	2	2	1

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (13), у микро (13) и малим (19) предузећима се слаже да је потребно даље уредити књиговодство и свести његову примену на предузетнике са 2 запослена и са смањеним обимом посла.

Графикон 1. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли је потребно је детаљније уредити просто књиговодство и свести његову примену на предузетнике са 2 запослена и са смањеним обимом посла?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 16. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли је потребно је детаљније уредити просто књиговодство и свести његову примену на предузетнике са 2 запослена и са смањеним обимом посла?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	дф	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	0,926	2	0,629
Коефицијент контингенције Ц	0,135		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 0,926$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли је потребно је детаљније уредити просто књиговодство и свести његову примену на предузетнике са 2 запослена и са смањеним обимом посла?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници.

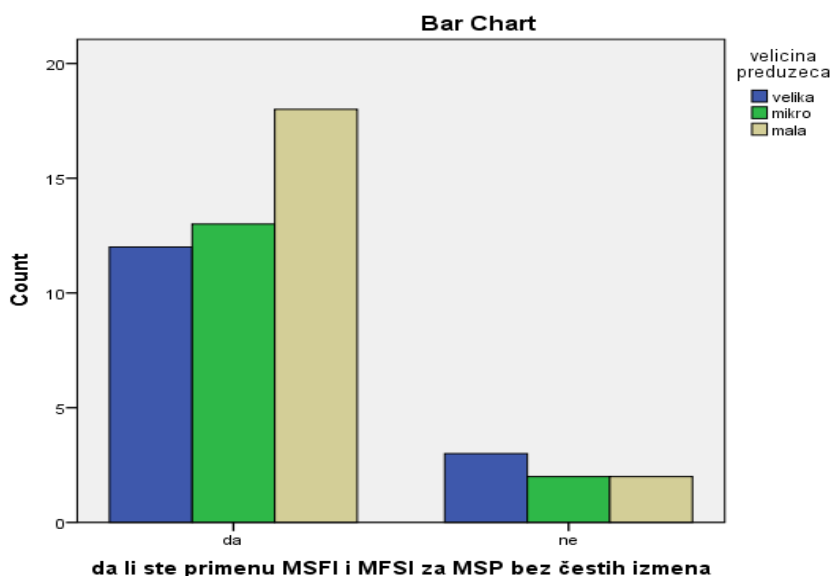
Табела 17. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за примену МСФИ и МСФИ за МСП без честих измена?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
П4	Да	12	13	18
	Не	3	2	2

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (12), у микро (13) и малим (18) предузећима се слаже да су за примену МСФИ и МСФИ за МСП без честих измена.

Графикон 2. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за примену МСФИ и МСФИ за МСП без честих измена?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 18. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за примену МСФИ и МСФИ за МСП без честих измена?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	ДФ	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	0,720	2	0,698
Коефицијент контингенције Ц	0,119		

Извор: Аутор.

Нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 0,720$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли сте за примену МСФИ и МСФИ за МСП без честих измена?“ с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници.

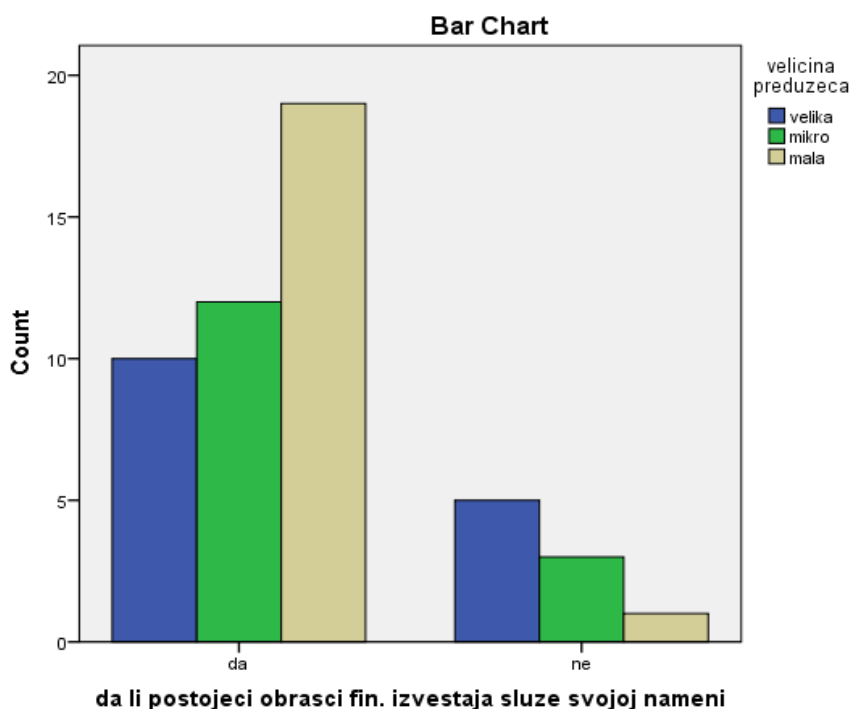
Табела 19. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли постојећи обрасци финансијских извештаја служе својој намени?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
П5	Да	10	12	19
	Не	5	3	1

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (10), у микро (12) и малим (19) предузећима се слаже да постојећи обрасци финансијских извештаја служе својој намени.

Графикон 3. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли постојећи обрасци финансијских извештаја служе својој намени?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 20. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли постојећи обрасци финансијских извештаја служе својој намени?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	4,720	2	0,094
Коефицијент контингенције C	0,294		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 4,720$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли постојећи обрасци финансијских извештаја служе својој намени?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

На бази одговора на питање: Да ли постојећи обрасци ФИ служе својој намени, потврдан одговор је добијен од 41 испитаника, док је 9 испитаника дало негативан одговор. Сврха ФИ је да реално по свим битним питањима одразе материјално-финансијски положај предузећа, његову имовину, обавезе и капитал на одређени датум. На бази ФИ се доносе важне одлуке од стране великог броја пословних партнера и појединаца, који се могу класификовати као екстерни и интерни корисници информација везаних за ФИ. Екстерни корисници су акционари, добављачи, купци, државни органи, аналитичари, инвеститори и др., док су интерни корисници менаџмент предузећа, запослени, стручне службе предузећа. На основу увида у податке биланса стања и успеха, новчене токове и промене на капиталу предузећа, ако и образац Напомена уз ФИ, сви корисници могу доћи до поузданих информација на основу којих ће донети своје пословне одлуке, као што су куповина и продаја акција, потписивање купопродајних уговора, улагања у предузеће и сл. Такође, велики број испитаника се залаже за примену МСФИ без честих измена што говори у прилог интересу предузећа да послује у стабилним условима привређивања, са што мање измена, посебно наглих и у кратком року. **На основу наведених одговора потврђена је наша друга хипотеза у раду да “Постојећи сет образаца финансијских извештаја задовољава у потпуности информационе захтеве интерних и екстерних корисника.”**

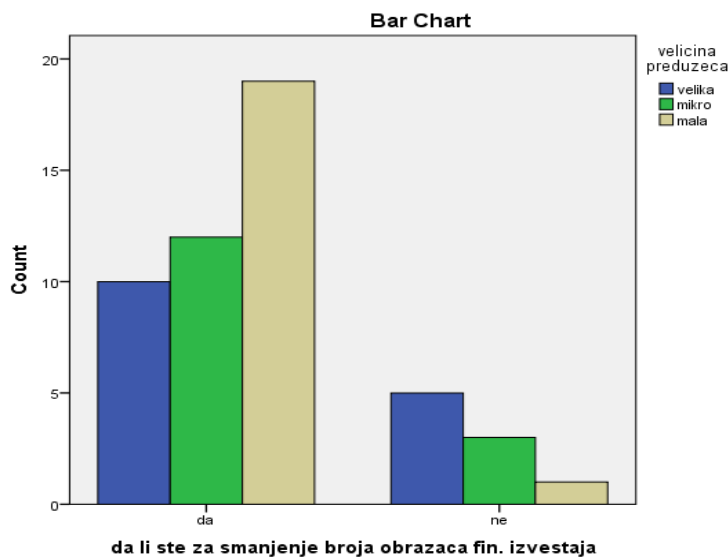
Табела 21. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за смањење обима броја образаца финансијских извештаја?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation).

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
П6	Да	10	12	19
	Не	5	3	1

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (10), у микро (12) и малим (19) предузећима се слаже да је за смањење обима броја образаца финансијских извештаја (Табела и Графикон).

Графикон 4. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за смањење обима броја образаца финансијских извештаја?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 22. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за смањење обима броја образаца финансијских извештаја?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	4,720	2	0,094
Коефицијент контингенције С	0,294		

Извор: Аутор.

Добијени резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2 = 4,720$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли сте за смањење обима броја образаца финансијских извештаја?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

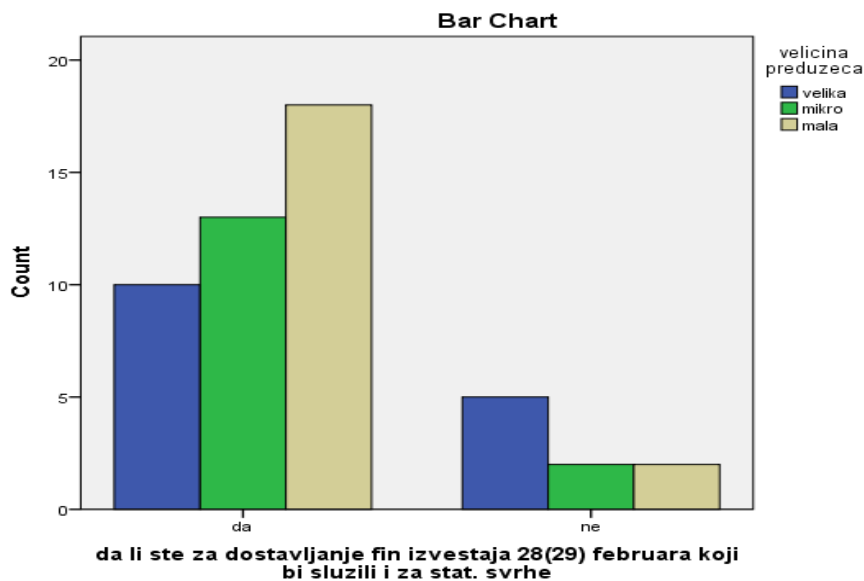
Табела 23. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за достављање финансијских извештаја 28(29. фебруара), који би служили и за статистичке сврхе?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
П7	Да	10	13	18
	Не	5	2	2

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (10), у микро (13) и малим (18) предузећима је достављало финансијске извештаје 28 (29. Фебруара) који би служили за финансијске сврхе (Табела и Графикон).

Графикон 5. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за достављање финансијских извештаја 28 (29. фебруара), који би служили и за статистичке сврхе?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 24. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за достављање финансијских извештаја 28 (29. фебруара), који би служили и за статистичке сврхе?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	3,478	2	0,176
Коефицијент контингенције C	0,255		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 3,478$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли сте за достављање финансијских извештаја 28(29. фебруара), који би служили и за статистичке сврхе?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

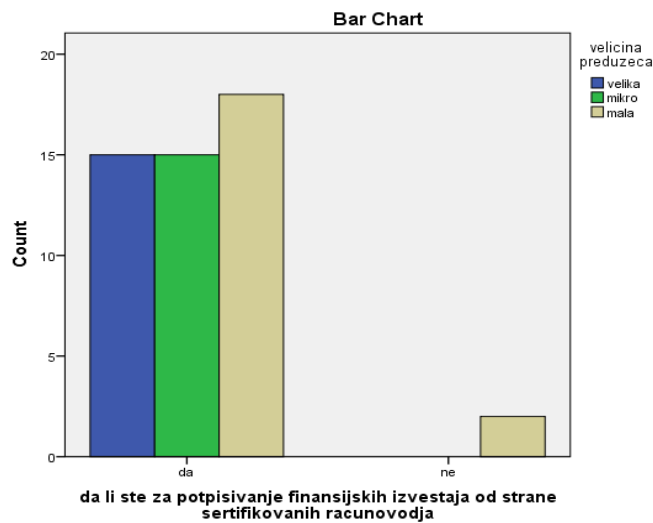
Табела 25. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за потписивање финансијских извештаја само од стране сертификованих рачуновођа?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P8	Да	15	15	18
	Не	0	0	2

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (15), у микро (15) и малим (18) предузећима је за потписивање финансијских извештаја само од стране сертификованих рачуновођа (Табела и Графикон).

Графикон 6. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за потписивање финансијских извештаја само од стране сертификованих рачуновођа?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 26. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за потписивање финансијских извештаја само од стране сертификованих рачуновођа?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	3,125	2	0,210
Коефицијент контингенције С	0,243		

Извор: Аутор.

Нису утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2 = 3,125$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли сте за потписивање финансијских извештаја само од стране сертификованих рачуновођа?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

На наше истраживачко питање: Да ли сте за потписивање ФИ само од стране сертификованих рачуновођа, потврдан одговор је дало 48 испитаника, док је одречан одговор добијен од само 2 испитаника. Законски прописи везани за вођење пословних књига у Србији у претходном периоду су се често мењали. Једна од промена је и то да према новом Закону о рачуноводству не постоји обавеза да лице које води пословне књиге предузећа има положен сертификациони испит, већ се оставља могућност правном лицу да својим општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја (Чл. 14 Закона). Овакво законско решење представља корак назад у развоју рачуноводствене професије, посебно имајући у виду да је за бављење многих других послова, који су мање важни од вођења пословних књига, предвиђено сертификавање и лиценцирање лица која их обављају. **Одговори на питање потврдили су нашу трећу изведену хипотезу у раду: „Поверавање вођења пословних књига сертификованим рачуновођама ће побољшати квалитет ФИ и поверење у финансијско извештавање.“**

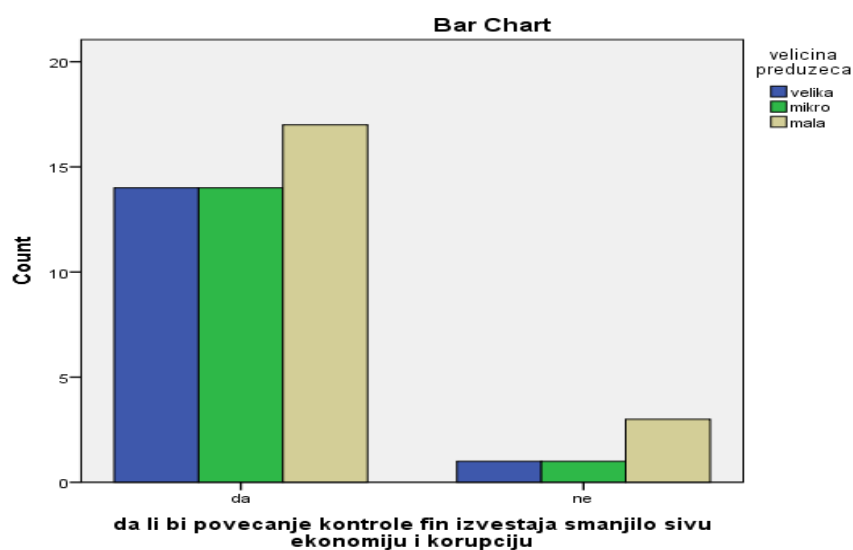
Табела 27. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би повећање контроле финансијских извештаја смањило сиву економију и корупцију?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Veličina preduzeća		
		Велика	Микро	Мала
P9	Да	14	14	17
	Не	1	1	3

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (14), у микро (14) и малим (17) предузећима сматра да би повећање контроле финансијских извештаја смањило сиву економију и корупцију (Табела и Графикон).

Графикон 7. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би повећање контроле финансијских извештаја смањило сиву економију и корупцију?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 28. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли би повећање контроле финансијских извештаја смањило сиву економију и корупцију?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистича значајност
Пирсонов χ^2	0,926	2	0,629
Коефицијент контингенције С	0.136		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2 = 0,926$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли би повећање контроле финансијских

извештаја смањило сиву економију и корупцију?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

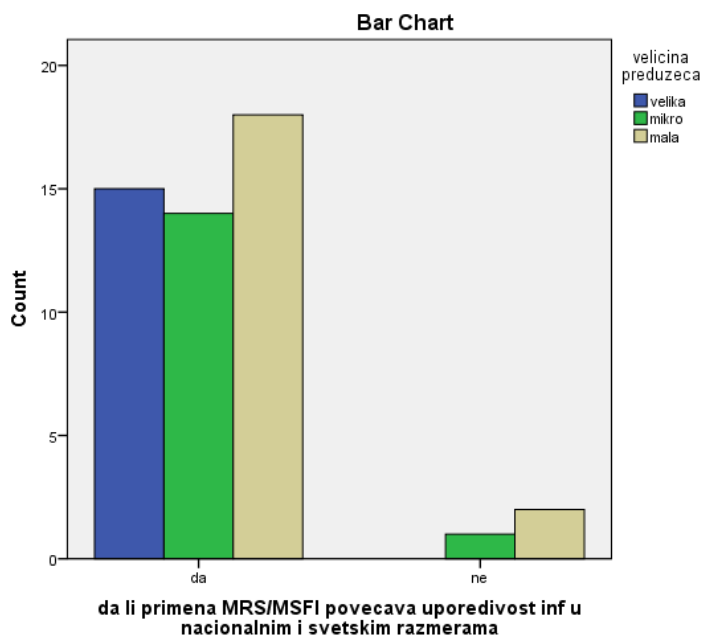
Табела 29. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава упоредивост информација у националним и светским размерама?“ с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P10	Да	15	14	18
	Не	0	1	2

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (15), у микро (14) и малим (18) предузећима сматра да би примена МРС/МСФИ повећава упоредивост у националним и светским размерама (Табела и Графикон).

Графикон 8. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава упоредивост информација у националним и светским размерама?“ с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 30. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава упоредивост информација у националним и светским размерама?“ с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	1,537	2	0,464
Коефицијент контингенције С	0,173		

Извор: Аутор.

Добијени резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 1,537$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава упоредивост информација у националним и светским размерама?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

Испитаници су дали позитиван одговор на наше истраживачко питање: Да ли примена МРС/МСФИ повећава упоредивост информација у националним и светским размерама (Табела 29, Графикон 8), са 47 позитивних одговора и само 3 негативна, што указује на схватање да је примена МСФИ позитивна за предузећа која их примењују, без обзира на њихову величину. Предузећа постају свесна које предности стичу прихватањем МСФИ код својих пословних партнера, банака, потенцијалних инвеститора и других заинтересованих. Задатак МСФИ и јесте повећање упоредивости ФИ из различитих земаља и подизање квалитета ФИ, а како их доносе професионална рачуноводствена тела на светском нивоу, то је њихов значај и квалитет несумњив. Примена МСФИ захтева и повећање стручности запослених у службама рачуноводства и финансија, што се дугорочно одражава и на квалитет и стручност кадрова у предузећима. Таква оријентација ће довести и до повећања конкурентности предузећа, како на домаћем тако и на регионалном и светском тржишту што потврђују и одговори на питање: Да ли примена МРС/МСФИ повећава конкурентску способност предузећа (Табела 31, Графикон 9), **чиме је потврђена наша четврта хипотеза у раду која гласи: „Хармонизација ФИ доприноси упоредивости и повећању квалитета рачуноводства и финансијског извештавања.“**

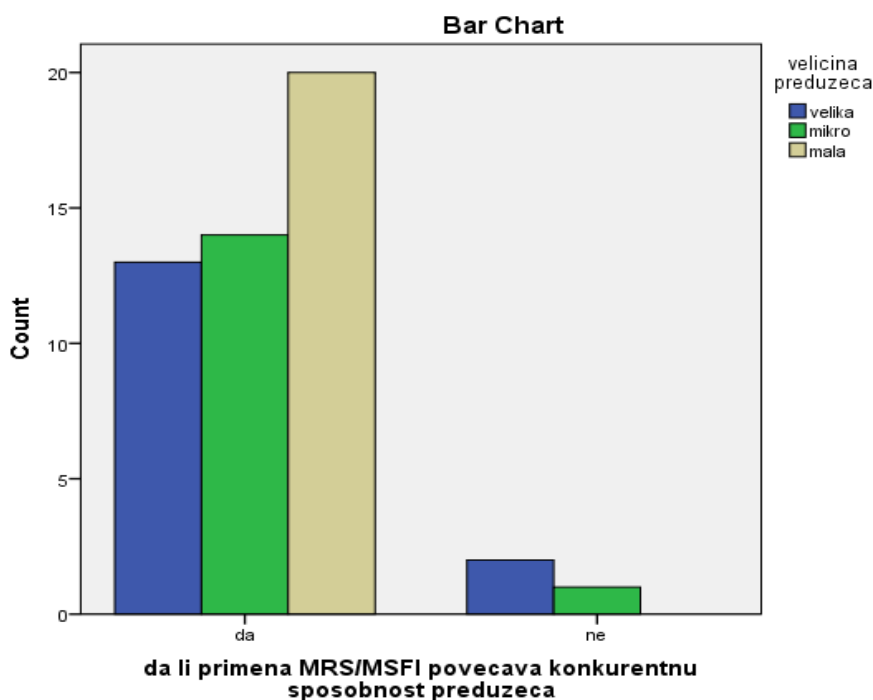
Табела 31. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава конкурентску способност предузећа?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P11	Да	13	14	20
	Не	2	1	0

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (13), у микро (14) и малим (20) предузећима сматра да примена МРС/МСФИ повећава конкурентску способност предузећа (Табела и Графикон).

Графикон 9. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава конкурентску способност предузећа?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 32. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава конкурентску способност предузећа?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Vrednost	df	Statistička značajnost
Pirsonov X^2	2,719	2	0,257
Koeficijent kontigencije C	0,227		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 2,719$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава конкурентску способност предузећа?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

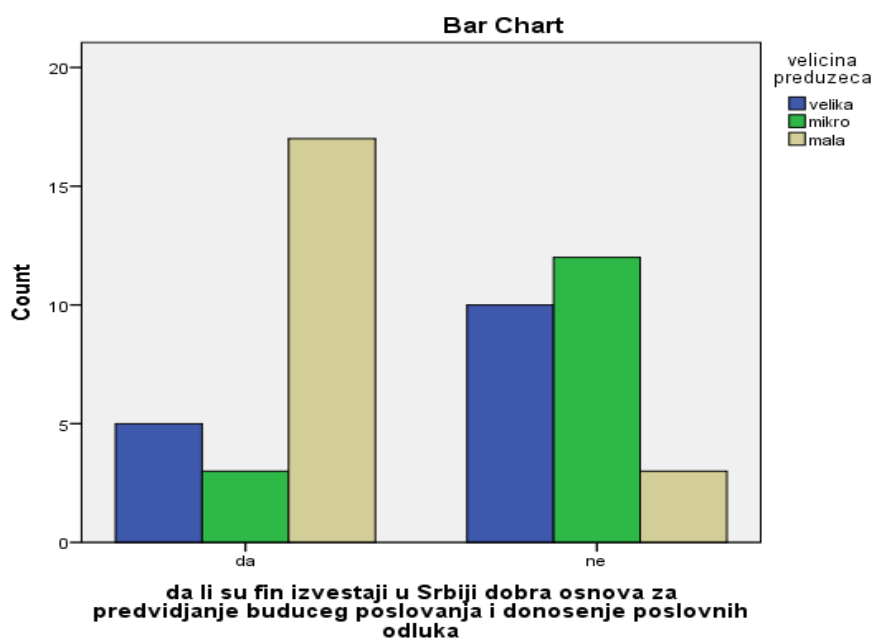
Табела 33. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји у Србији добра основа за предвиђање будућег пословања и доношење пословних одлука?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P12	Да	5	3	17
	Не	10	12	3

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (10) и у микро (12) предузећима не сматра да су финансијски извештаји у Србији добра основа за предвиђање будућег пословања и доношења пословних одлука, док највећи број испитаника у малим (17) предузећима сматра да јесу (Табела и Графикон).

Графикон 10. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји у Србији добра основа за предвиђање будућег пословања и доношење пословних одлука?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 34. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји у Србији добра основа за предвиђање будућег пословања и доношење пословних одлука?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	16,867	2	0,001**
Коефицијент контингенције C	0,502		

** Разлика је статистички значајна на нивоу $p < 0,01$

Извор: Аутор.

Резултати показују да су утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 16,867$, $N=50$, $df=2$, $p < 0,01$, $C=0,502$, $p < 0,01$) у процени питања „Да ли су финансијски извештаји у Србији добра основа за предвиђање будућег пословања и доношење пословних одлука?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

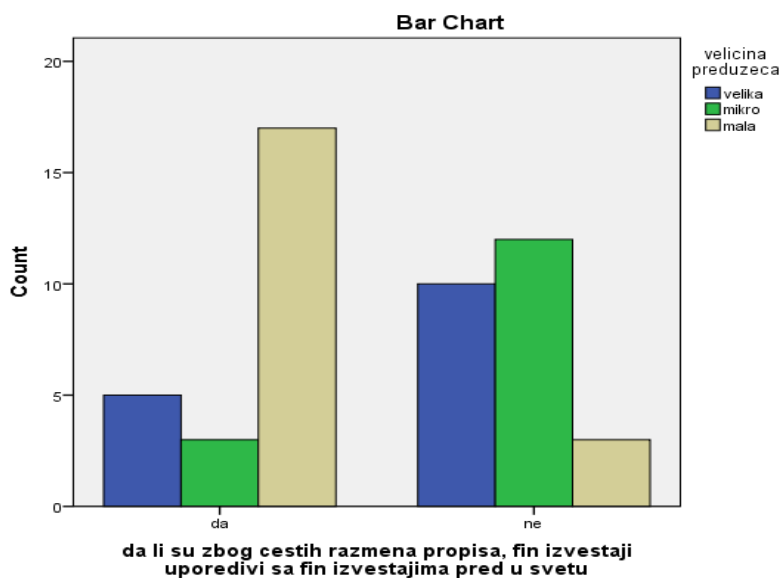
Табела 35. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су, због честих измена прописа, финансијски извештаји упоредиви са финансијским извештајима предузећа у свету?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P13	Да	5	3	17
	Не	10	12	3

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (10) и у микро (12) предузећима не сматра да су због честих измена прописа, финансијски извештају упоредиви са финансијским извештајима предузећа у свету, док највећи број испитаника у малим (17) предузећима сматра да јесу (Табела и Графикон).

Графикон 11. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су, због честих измена прописа, финансијски извештаји упоредиви са финансијским извештајима предузећа у свету?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 36. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли су, због честих измена прописа, финансијски извештаји упоредиви са финансијским извештајима предузећа у свету?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	16,867	2	0,001**
Коефицијент контингенције С	0,502		

** Разлика је статистички значајна на нивоу $p < 0,01$

Извор: Аутор.

Утврђене су статистички значајне разлике ($X^2=16,867$, $N=50$, $df=2$, $p<0,01$, $\chi=0,502$, $p<0,01$) у процени питања „Да ли су, због честих измена прописа, финансијски извештаји упоредиви са финансијским извештајима предузећа у свету?“ с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

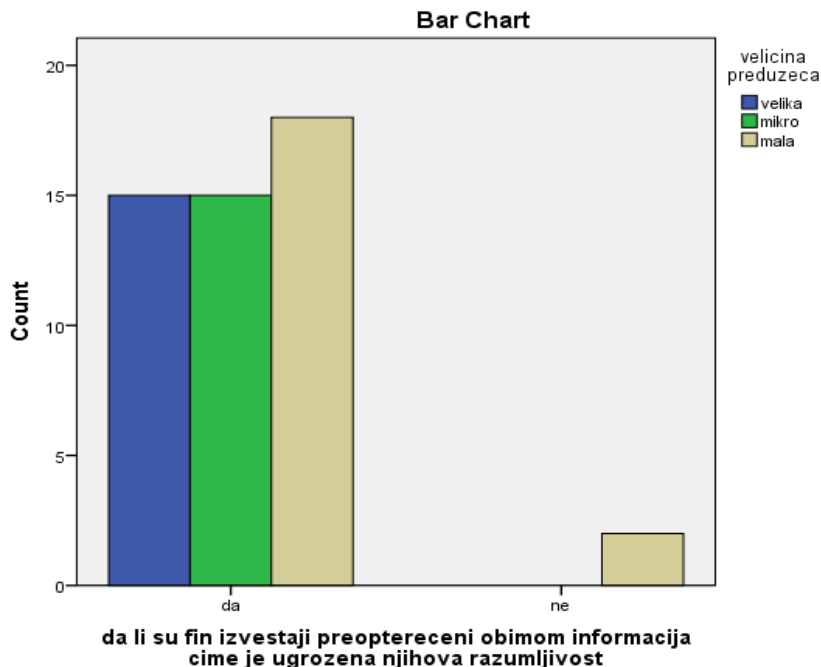
Табела 37. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји преоптерећени обимом информација, чиме је угрожена њихова разумљивост?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P14	Да	15	15	18
	Не	0	0	2

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (15), у микро (15) и малим (18) предузећима сматра да су финансијски извештаји преоптерећени обимом информација, чиме је угрожена њихова разумљивост (Табела и Графикон).

Графикон 12. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји преоптерећени обимом информација, чиме је угрожена њихова разумљивост?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 38. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји преоптерећени обимом информација, чиме је угрожена њихова разумљивост?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	3,125	2	0,210
Коефицијент контингенције С	0,243		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 3,125$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли су финансијски извештаји преоптерећени обимом информација, чиме је угрожена њихова разумљивост?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела 26).

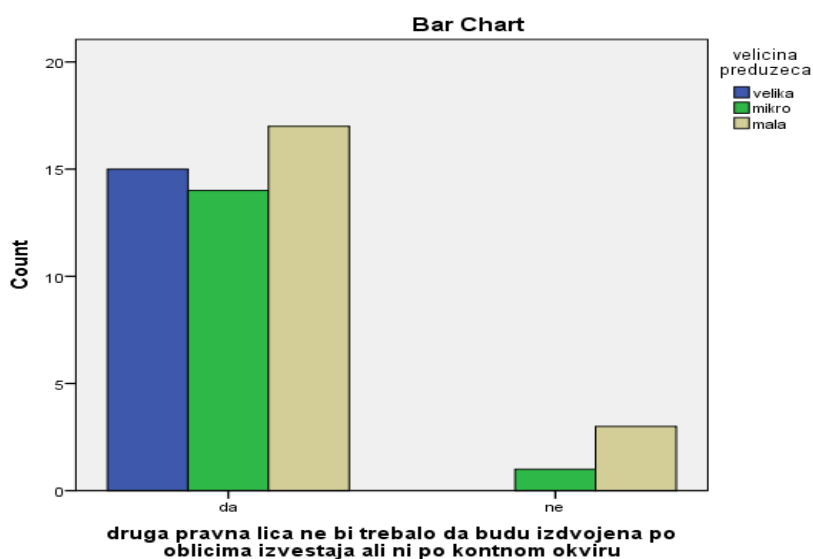
Табела 39. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Друга правна лица не би требало да буду издвојена по облицима извештаја, али ни по контном оквиру.“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P15	Да	15	14	17
	Не	0	1	3

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (15), у микро (14) и малим (17) предузећима сматра да друга правна лица не би требала да буду издвојена по облицима извештаја, али ни по контном оквиру (Табела 27 и Графикон 13).

Графикон 13. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Друга правна лица не би требало да буду издвојена по облицима извештаја, али ни по контном оквиру.“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 40. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Друга правна лица не би требало да буду издвојена по облицима извештаја, али ни по контном оквиру.“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	2,672	2	0,263
Коефицијент контингенције С	0,225		

Извор: Аутор.

Добијени резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2 = 2,672$, $p > 0,05$) у процени питања „Друга правна лица не би требало да буду издвојена по облицима извештаја, али ни по контном оквиру“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

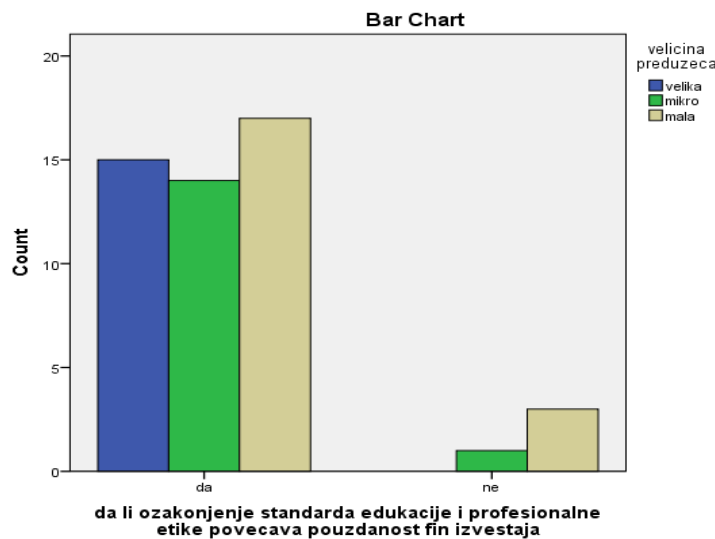
Табела 41. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли озакоњење стандарда едукације и професионалне етике повећава поузданост финансијских извештаја?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P16	Да	15	14	17
	Не	0	1	3

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (15), у микро (15) и малим (17) предузећима сматра да озакоњење стандарда едукације и професионалне етике повећава поузданост финансијских извештаја (Табела и Графикон).

Графикон 14. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли озакоњење стандарда едукације и професионалне етике повећава поузданост финансијских извештаја?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 42. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли озакоњење стандарда едукације и професионалне етике повећава поузданост финансијских извештаја?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	2,627	2	0,263
Коефицијент контингенције C	0,225		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 2,627$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли озакоњење стандарда едукације и професионалне етике повећава поузданост финансијских извештаја?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

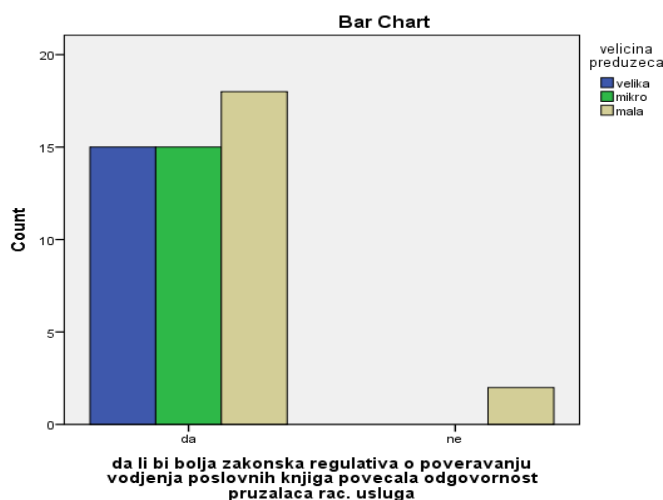
Табела 43. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би боља законска регулатива о поверавању вођења пословних књига повећала одговорност пружалаца рачуноводствених услуга?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P17	Да	15	15	18
	Не	0	0	2

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (15), у микро (15) и малим (18) предузећима сматра да би боља законска регулатива о поверавању вођења пословних књига повећала одговорност пружалаца рачуноводствених услуга (Табела и Графикон).

Графикон 15. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би боља законска регулатива о поверавању вођења пословних књига повећала одговорност пружалаца рачуноводствених услуга?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

На бази одговора на питање: Да ли би боља законска рачуноводствена регулатива довела до веће одговорности пружалаца рачуноводствених услуга и квалитета финансијских извештаја, (Табела 43, Графикон 15) добијено је 48 потврдних одговора, уз само 2 одречна што говори о схватању значаја које рачуноводство и финансијско извештавање имају за дугорочно одрживо и успешно пословање предузећа. Иако квалитетно финансијско извештавање захтева одговарајуће повећање трошкова у смислу веће квалификованости радне снаге, софтверске подршке и сл., сви ти трошкови ће, дугорочно посматрано, дати своје резултате у већој транспарентности пословања предузећа, праћењу најновијих стандарда из домена финансијског пословања, успешнијој комуникацији са банкама и пословним партнерима, посебно иностраним. **Овим је потврђена наша прва хипотеза која гласи: „Боља законска рачуноводствена регулатива би довела до веће одговорности пружалаца рачуноводствених услуга и квалитета финансијских извештаја“.**

Табела 44. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли би боља законска регулатива о поверавању вођења пословних књига повећала одговорност пружалаца рачуноводствених услуга?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	3,125	2	0,210
Коефицијент контингенције С	0,243		

Извор: Аутор.

Нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 3,125$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли би боља законска регулатива о поверавању вођења пословних књига повећала одговорност пружалаца рачуноводствених услуга?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

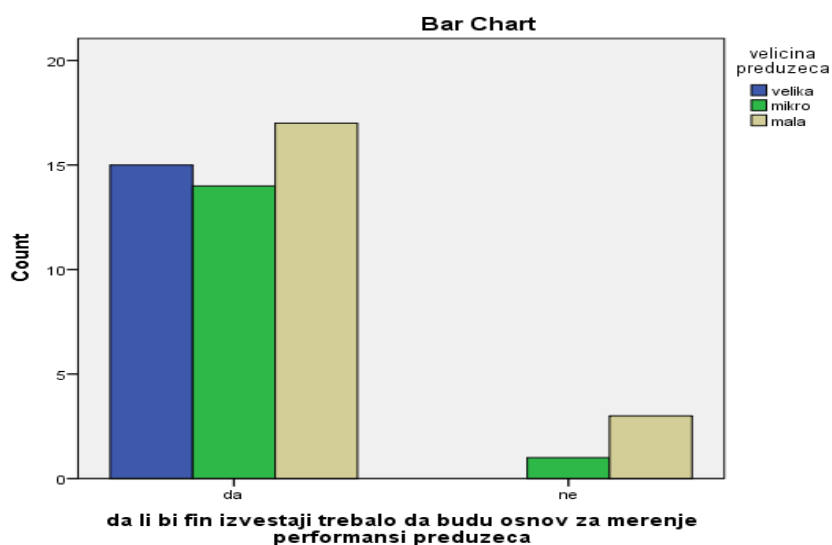
Табела 45 Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би финансијски извештаји требало да буду основ за мерење перформанси предузећа?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P18	Да	15	14	17
	Не	0	1	3

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (15), у микро (15) и малим (17) предузећима сматра да би финансијски извештаји требало да буду основ за мерење перформанси предузећа (Табела и Графикон).

Графикон 16. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би финансијски извештаји требало да буду основ за мерење перформанси предузећа?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 46. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли би финансијски извештаји требало да буду основ за мерење перформанси предузећа?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	2,672	2	0,263
Коефицијент контингенције С	0,225		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 2,627$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли би финансијски извештаји требало да буду основ за мерење перформанси предузећа?“ с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

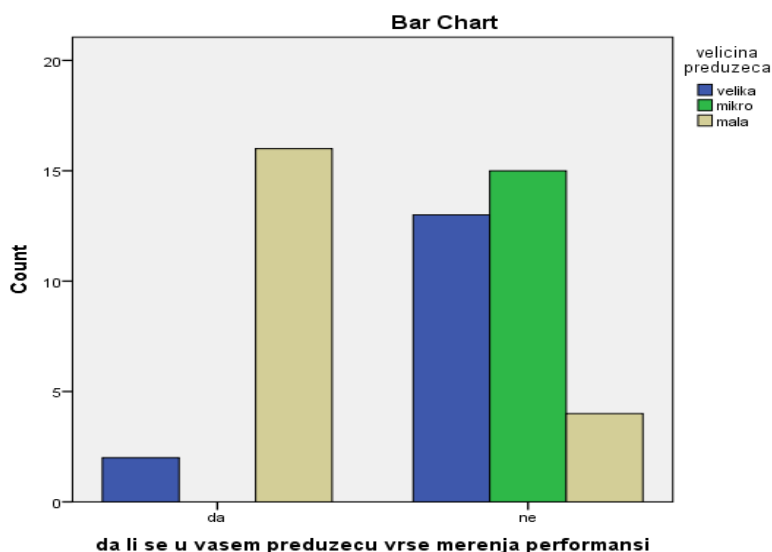
Табела 47. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли се у Вашем предузећу врше мерења перформанси?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P19	Да	2	0	16
	НЕ	13	15	4

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (13) и у микро (15) предузећима не сматра да се у њиховом предузећу не врше мерења перформанси, док највећи број испитаника у малим (16) предузећима сматра да јесу (Табела и Графикон).

Графикон 17. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли се у Вашем предузећу врше мерења перформанси?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 48. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли се у Вашем предузећу врше мерења перформанси?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	28,588	2	0,001**
Коефицијент контингенције С	0,603		

** Разлика је статистички значајна на нивоу $p < 0,01$

Извор: Аутор.

Утврђене су статистички значајне разлике ($\chi^2 = 28,588$, $N = 50$, $df = 2$, $p < 0,01$, $C = 0,603$, $p < 0,01$) у процени питања „Да ли се у Вашем предузећу врше мерења перформанси?“ с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

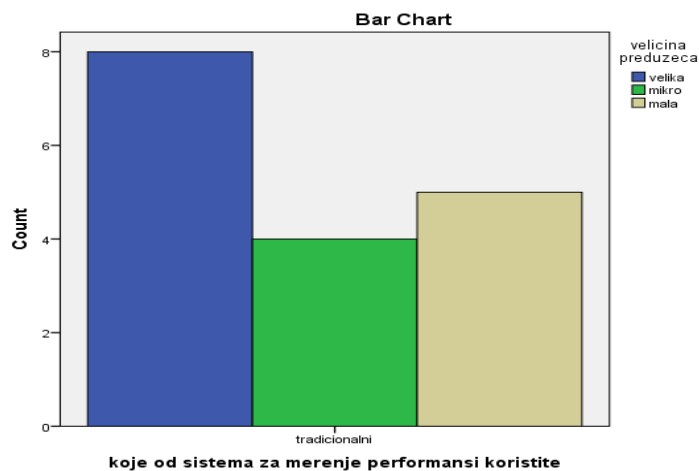
Табела 49. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Које од система (концепата) за мерења перформанси користите?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P20	Традиционални	8	4	5
	К. додатне економске вредности	0	0	0
	К. Нортонa и Каплана	0	0	0

Извор: Аутор.

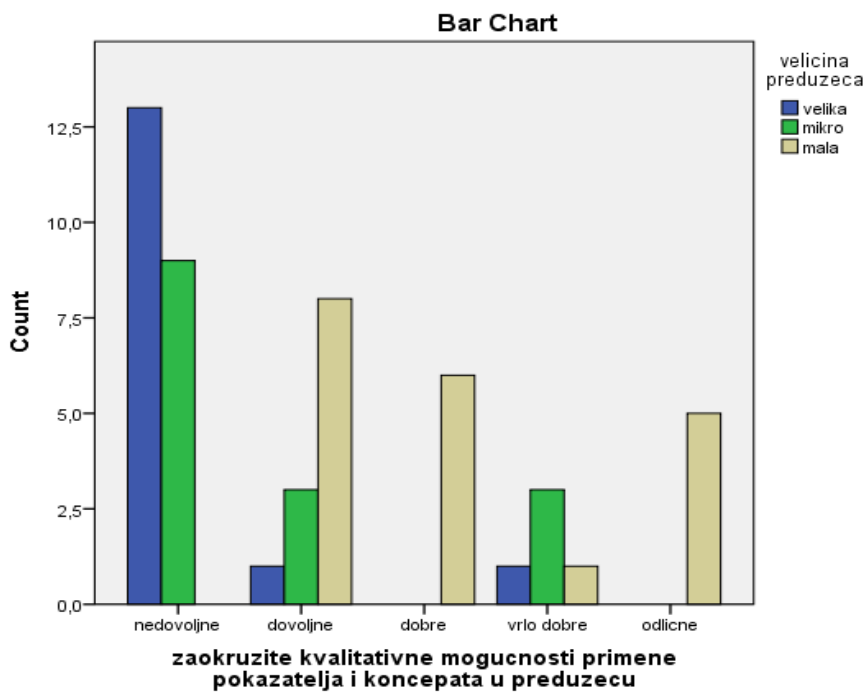
Сви испитаници користе традиционални концепт мерења перформанси (Табела и Графикон).

Графикон 18. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Које од система (концепата) за мерења перформанси користите?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Графикон 19. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Заокружите квалитативне могућности примене појединих показатеља и концепата у Вашем предузећу?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 50. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Заокружите квалитативне могућности примене појединих показатеља и концепата у Вашем предузећу?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P21	Недовољне	13	9	0
	Довољне	1	3	8
	Добре	0	0	6
	Врлодобре	1	3	1
	Одличне	0	0	5

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (13) и у микро (9) предузећима сматра да су квалитативне могућности примене појединих показатеља и концепата недовољне, док највећи број испитаника у малим (8) предузећима сматра да су довољне (Табела и Графикон).

Табела 51. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Заокружите квалитативне могућности примене појединих показатеља и концепата у Вашем предузећу?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	38,657	8	0,001**
Коефицијент контингенције С	0,660		

** Разлика је статистички значајна на нивоу $p < 0,01$

Извор: Аутор.

Утврђене су статистички значајне разлике ($\chi^2 = 38,657$, $N = 50$, $df = 8$, $p < 0,01$, $C = 0,660$, $p < 0,01$) у процени питања „Заокружите квалитативне могућности примене појединих показатеља и концепата у Вашем предузећу?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

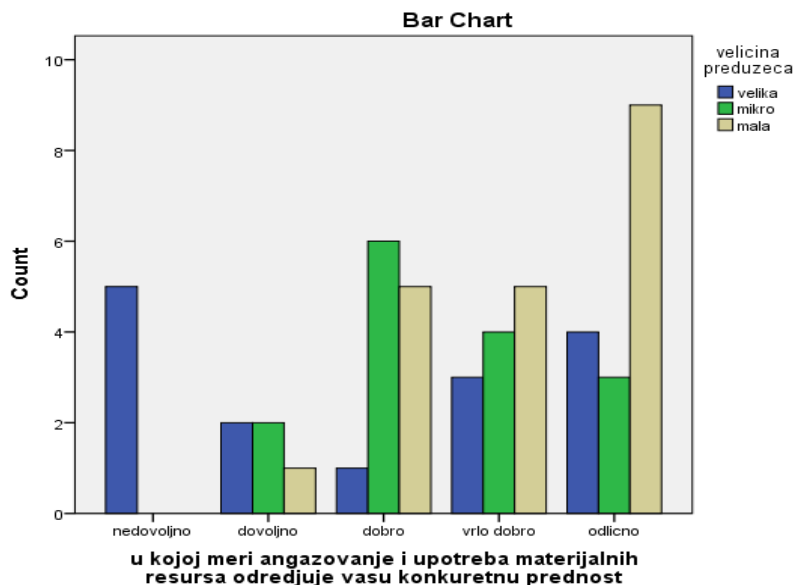
Табела 52. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „У којој мери ангажовање и употреба материјалних ресурса одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P22	Недовољно	5	0	0
	Довољно	2	2	1
	Добро	1	6	5
	Врлодобро	3	4	5
	Одлично	4	3	9

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (5) предузећима сматра да ангажовање и употреба материјалних ресурса недовољно одређује њихову конкурентску предност, највећи број испитаника у микро (6) сматра да добро одређује, док највећи број испитаника у малим (9) предузећима сматра да одлично одређује (Табела и Графикон).

Графикон 20. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „У којој мери ангажовање и употреба материјалних ресурса одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 53. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „У којој мери ангажовање и употреба материјалних ресурса одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	18,003	8	0,021*
Коефицијент контингенције C	0,515		

* Разлика је статистички значајна на нивоу $p < 0,05$

Извор: Аутор.

Резултати показују да су утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2 = 18,003$, $N=50$, $df=8$, $p < 0,05$, $C=0,515$, $p < 0,05$) у процени питања „У којој мери ангажовање и употреба материјалних ресурса одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници.

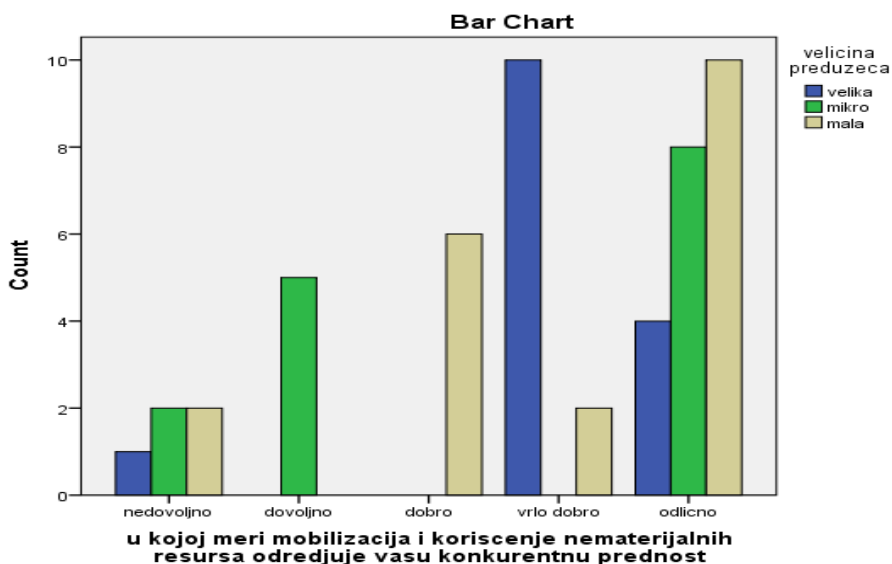
Табела 54. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „У којој мери мобилизација и коришћење нематеријалних ресурса (интелектуални капитал) одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Величина предузећа		
		Велика	Микро	Мала
P23	Недовољно	1	2	2
	Довољно	0	5	0
	Добро	0	0	6
	Врло добро	10	0	2
	Одлично	4	8	10

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у великим (10) предузећима сматра да мобилизација и коришћење нематеријалних ресурса врло добро одређује њихову конкурентску предност, највећи број испитаника у микро (8) и испитаника у малим (10) предузећима сматра да одлично одређује (Табела и Графикон).

Графикон 21. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања У којој мери мобилизација и коришћење нематеријалних ресурса (интелектуални капитал) одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 55. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања “У којој мери мобилизација и коришћење нематеријалних ресурса (интелектуални капитал) одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	39,096	8	0,001**
Коефицијент контингенције C	0,662		

** Разлика је статистички значајна на нивоу $p < 0,01$

Извор: Аутор.

Утврђене су статистички значајне разлике ($X^2 = 39,096$, $N=50$, $df=8$, $p < 0,01$, $C=0,662$, $p < 0,01$) у процени питања „У којој мери ангажовање и употреба нематеријалних ресурса одређује Вашу конкурентску предност?“ с обзиром на величину предузећа у којима раде испитаници (Табела).

3. РАЗЛИКЕ У ОДГОВОРИМА С ОБЗИРОМ НА ПРАВНУ СТРУКТУРУ ПРЕДУЗЕЋА

Следећи истраживачки проблем тицао се утврђивања разлика у одговорима испитаника на појединачним ајтемима с обзиром на правну структуру предузећа (друштво са ограниченом одговорношћу, акционарско друштво и предузетници и јавна предузећа).

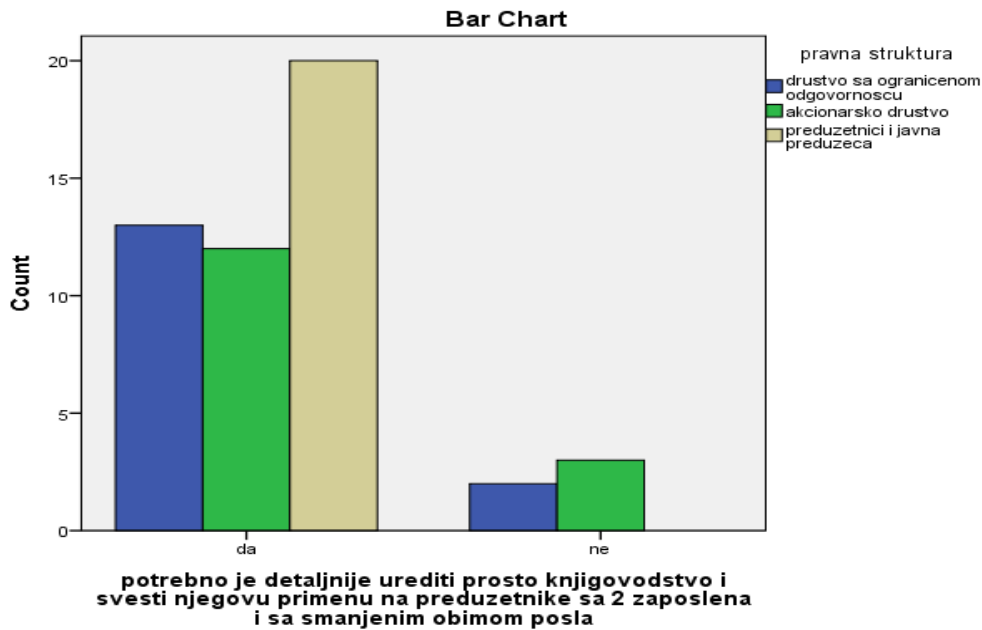
Табела 56. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли је потребно је детаљније уредити просто књиговодство и свести његову примену на предузетнике са 2 запослена и са смањеним обимом посла?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
РЗ	Да	13	12	20
	Не	2	3	0

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (13), у АД (13) и предузетницима и јавним (20) предузећима се слаже да је потребно даље уредити књиговодство и свести његову примену на предузетнике са 2 запослена и са смањеним обимом посла (Табела и Графикон).

Графикон 22. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли је потребно је детаљније уредити просто књиговодство и свести његову примену на предузетнике са 2 запослена и са смањеним обимом посла?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 57. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли је потребно је детаљније уредити просто књиговодство и свести његову примену на предузетнике са 2 запослена и са смањеним обимом посла?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима аде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	4,074	2	0,130
Коефицијент контингенције С	0,274		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 4,074$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли је потребно је детаљније уредити просто књиговодство и свести његову примену на предузетнике са 2 запослена и са смањеним обимом посла?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

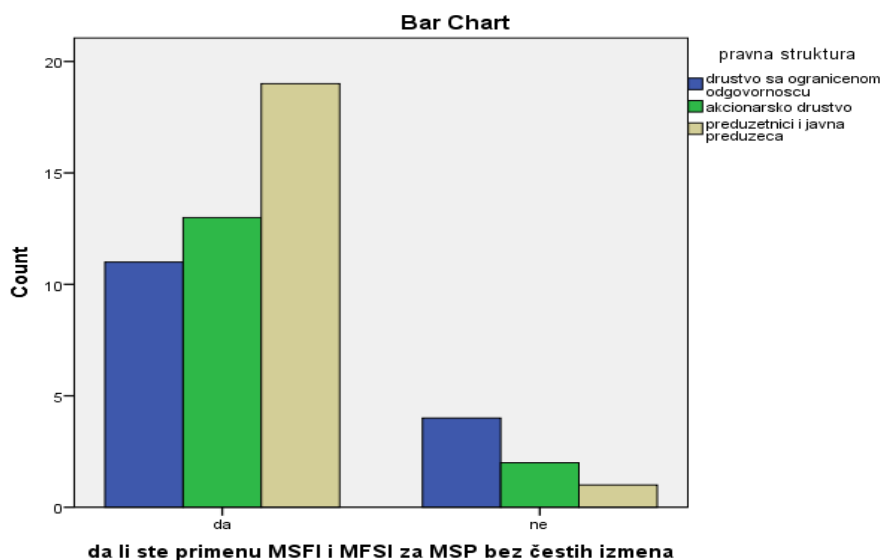
Табела 58. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за примену МСФИ и МСФИ за МСП без честих измена?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P4	Да	11	13	19
	Не	4	2	1

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (11), у АД (13) и предузетницима и јавним (19) предузећима се слаже да су за примену МСФИ и МСФИ за МСП без честих измена (Табела и Графикон).

Графикон 23. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за примену МСФИ и МСФИ за МСП без честих измена?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 59. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за примену МСФИ и МСФИ за МСП без честих измена?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	3,350	2	0,187
Коефицијент контингенције C	0,251		

Извор: Аутор.

Нису утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2=3,350$, $p>0,05$) у процени питања „Да ли сте за примену МСФИ и МСФИ за МСП без честих измена?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

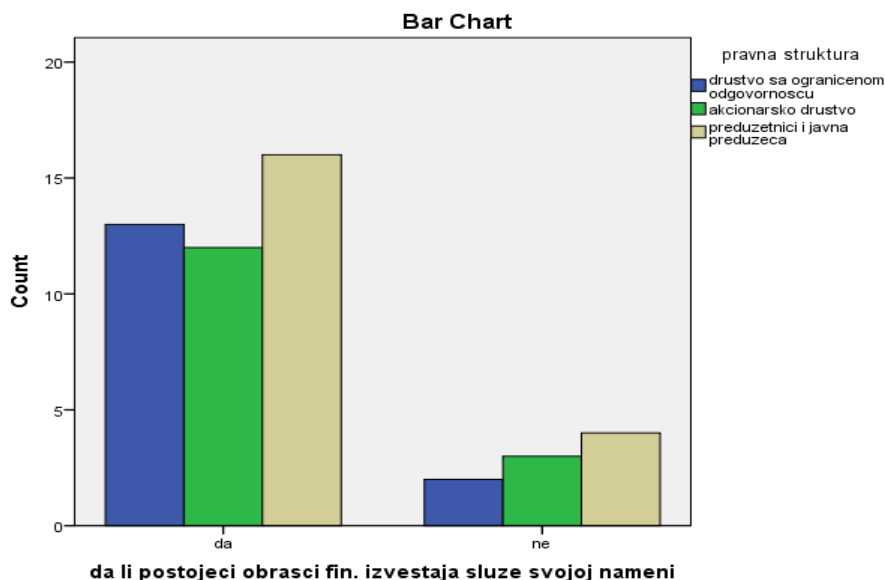
Табела 60. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли постојећи обрасци финансијских извештаја служе својој намени?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P5	Да	13	12	16
	Не	2	3	4

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (13), у АД (12) и предузетницима и јавним (16) предузећима се слаже да постојећи обрасци финансијских извештаја служе својој намени (Табела 49 и Графикон 24).

Графикон 24. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли постојећи обрасци финансијских извештаја служе својој намени?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 61. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли постојећи обрасци финансијских извештаја служе својој намени?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	0,316	2	0,854
Коефицијент контингенције С	0,079		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2 = 4,720$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли постојећи обрасци финансијских извештаја служе својој намени?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

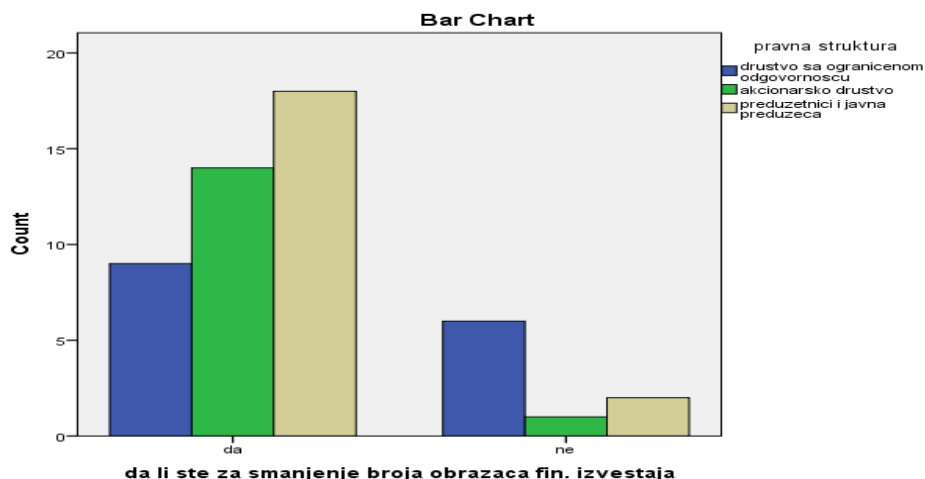
Табела 62. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за смањење обима броја образаца финансијских извештаја?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
Р6	Да	9	14	18
	Не	6	1	2

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (9), у АД (14) и предузетницима и јавним (18) предузећима се слаже да је за смањење обима броја образаца финансијских извештаја (Табела и Графикон).

Графикон 25. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за смањење обима броја образаца финансијских извештаја?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 63. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за смањење обима броја образаца финансијских извештаја?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	7,091	2	0,029*
Коефицијент контингенције С	0,352		

* Разлика је статистички значајна на нивоу $p < 0,05$

Извор: Аутор.

Резултати показују да су утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2 = 7,091$, $N = 50$, $df = 2$, $p < 0,05$, $C = 0,352$, $p < 0,05$) у процени питања „Да ли сте за смањење обима броја образаца финансијских извештаја?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

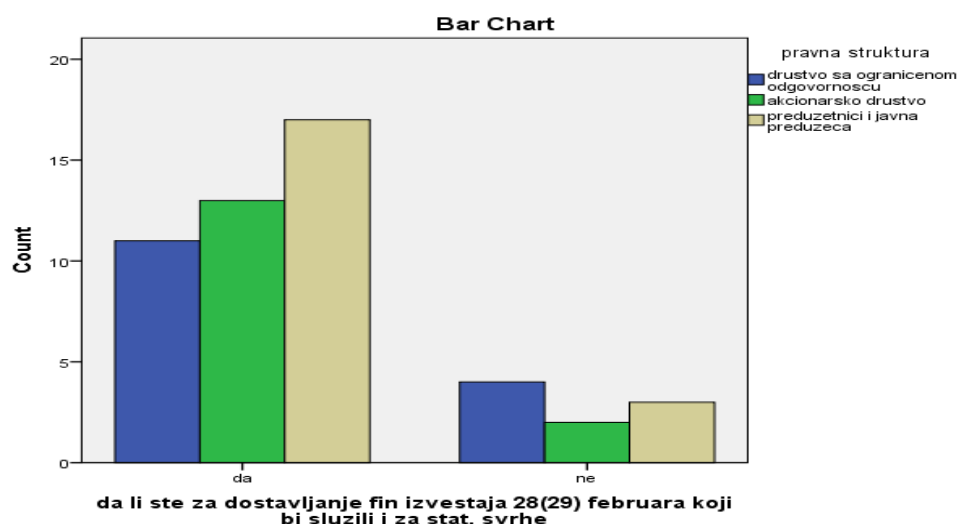
Табела 64. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за достављање финансијских извештаја 28 (29. фебруара), који би служили и за статистичке сврхе?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P7	Да	11	13	17
	Не	4	2	3

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (11), у АД (13) и предузетницима и јавним (17) предузећима је достављало финансијске извештаје 28 (29. Фебруара) који би служили за финансијске сврхе (Табела и Графикон).

Графикон 26. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за достављање финансијских извештаја 28(29. фебруара), који би служили и за статистичке сврхе?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 65. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за достављање финансијских извештаја 28(29. фебруара), који би служили и за статистичке сврхе?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	1,107	2	0,575
Коефицијент контингенције С	0,147		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 1,107$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли сте за достављање финансијских извештаја 28(29. фебруара), који би служили и за статистичке сврхе?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

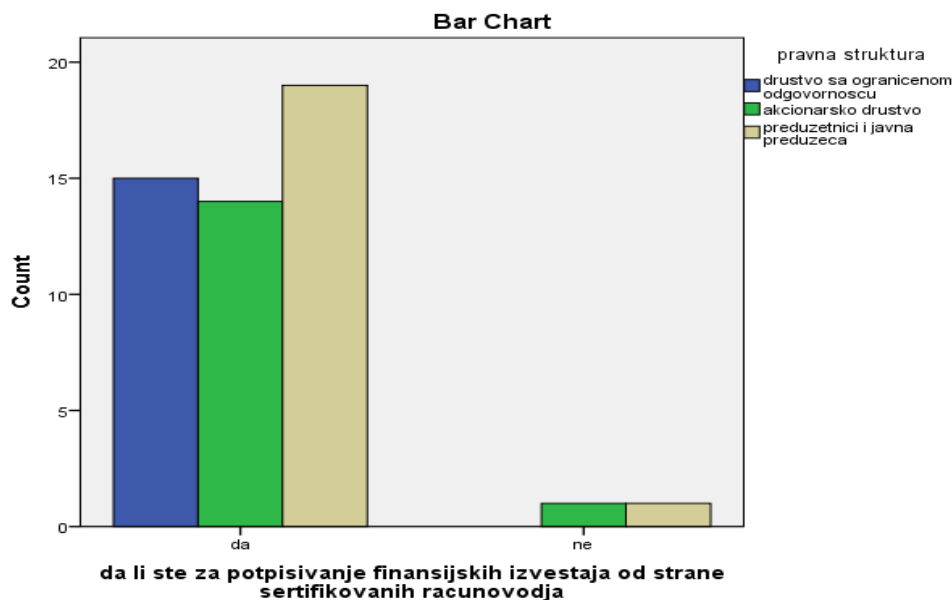
Табела 66. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за потписивање финансијских извештаја само од стране сертификованих рачуновођа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P8	Да	15	14	19
	Не	0	1	1

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (15), у АД (14) и предузетницима и јавним (19) предузећима је за потписивање финансијских извештаја само од стране сертифицираних рачуновођа (Табела 55 и Графикон 27).

Графикон 27. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за потписивање финансијских извештаја само од стране сертифицираних рачуновођа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 67. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли сте за потписивање финансијских извештаја само од стране сертифицираних рачуновођа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	0,955	2	0,620
Коефицијент контингенције С	0,137		

Извор: Аутор.

Нису утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2 = 0,955$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли сте за потписивање финансијских извештаја само од стране сертифицираних рачуновођа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

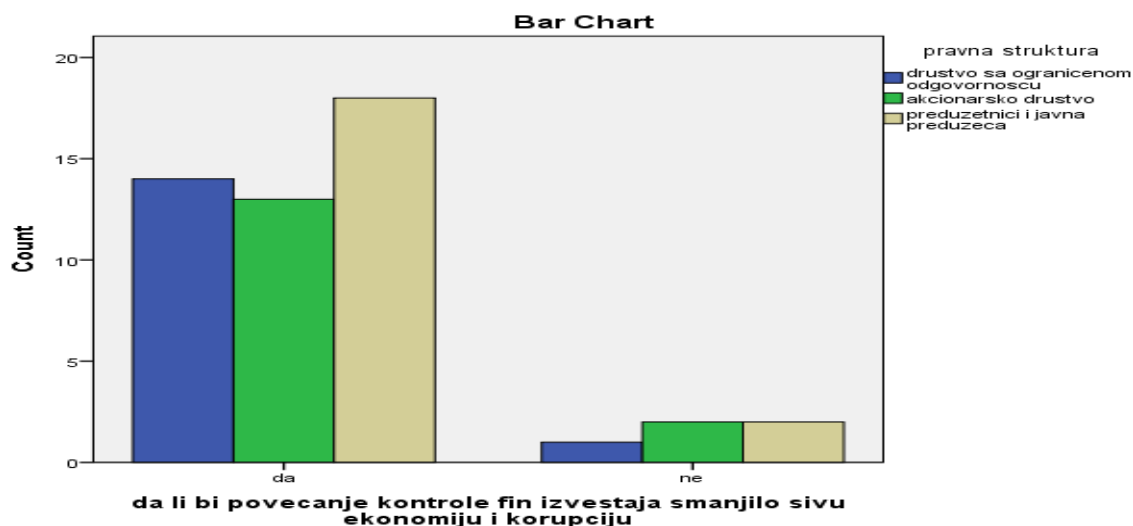
Табела 68. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би повећање контроле финансијских извештаја смањило сиву економију и корупцију?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
p9	Да	14	13	18
	Не	1	2	2

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (14), у АД (13) и предузетницима и јавним (18) предузећима сматра да би повећање контроле финансијских извештаја смањило сиву економију и корупцију (Табела и Графикон).

Графикон 28. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би повећање контроле финансијских извештаја смањило сиву економију и корупцију?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 69. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли би повећање контроле финансијских извештаја смањило сиву економију и корупцију?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	0,370	2	0,831
Коефицијент контингенције С	0,086		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 0,370$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли би повећање контроле финансијских извештаја смањило сиву економију и корупцију?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

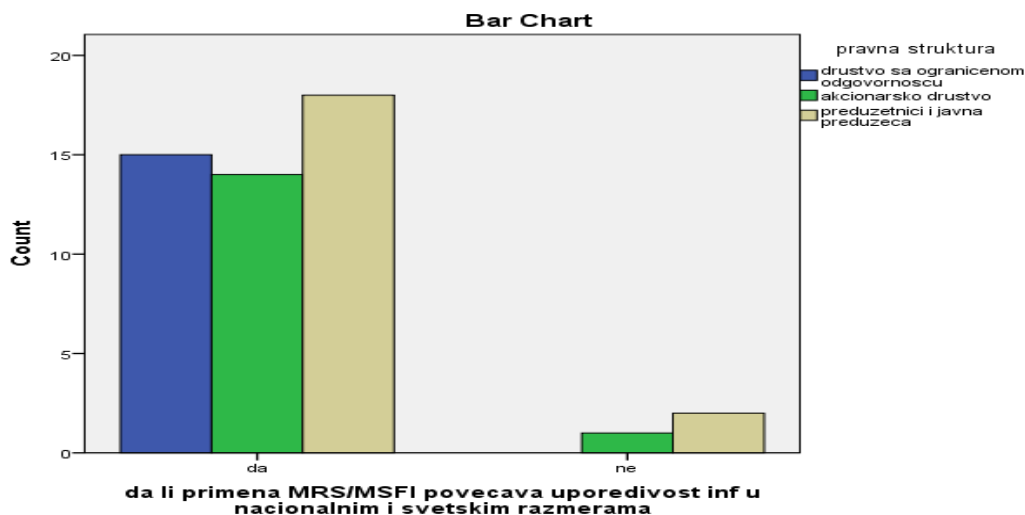
Табела 70. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава упоредивост информација у националним и светским размерама?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P10	Да	15	14	18
	Не	0	1	2

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (15), у АД (14) и предузетницима и јавним (18) предузећима сматра да би примена МРС/МСФИ повећава упоредивост у националним и светским размерама (Табела и Графикон).

Графикон 29. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава упоредивост информација у националним и светским размерама?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 71. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава упоредивост информација у националним и светским размерама?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	1,537	2	0,464
Коефицијент контингенције С	0,173		

Извор: Аутор.

Добијени резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2 = 1,537$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава упоредивост информација у националним и светским размерама?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

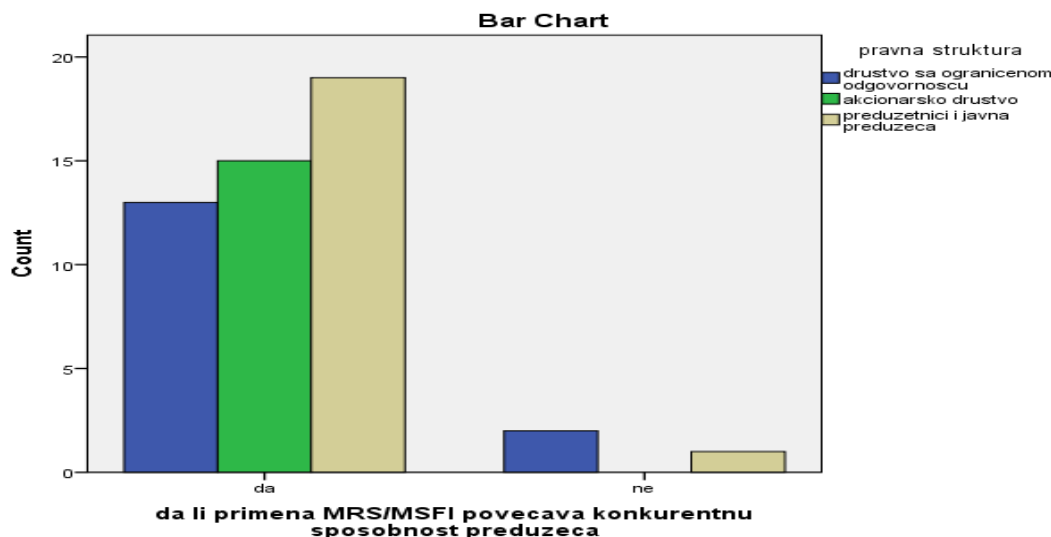
Табела 72. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава конкурентску способност предузећа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P11	Да	13	15	19
	Не	2	0	1

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (13), у АД (15) и предузетницима и јавним (29) предузећима сматра да примена МРС/МСФИ повећава конкурентску способност предузећа (Табела и Графикон).

Графикон 30. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава конкурентску способност предузећа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 73. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава конкурентску способност предузећа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	2,423	2	0,298
Коефицијент контингенције С	0,215		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2 = 2,423$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли примена МРС/МСФИ повећава конкурентску способност предузећа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

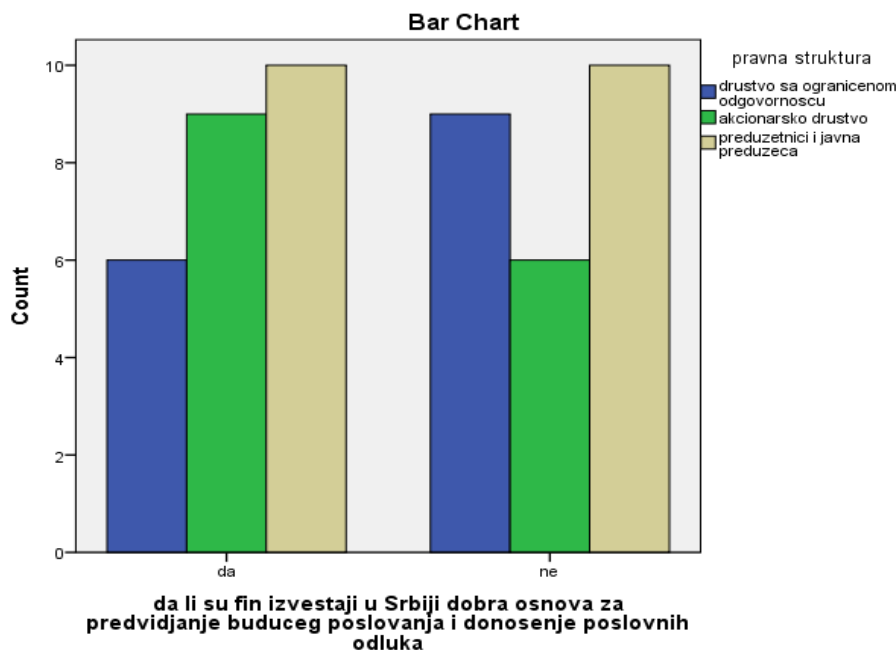
Табела 74. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји у Србији добра основа за предвиђање будућег пословања и доношење пословних одлука?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P12	Да	6	9	10
	Не	9	6	10

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (9) и у јавним (10) предузећима не сматра да су финансијски извештаји у Србији добра основа за предвиђање будућег пословања и доношења пословних одлука, док највећи број испитаника у јавним (10) и АД (9) предузећима сматра да јесу (Табела и Графикон).

Графикон 31. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји у Србији добра основа за предвиђање будућег пословања и доношење пословних одлука?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 75. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји у Србији добра основа за предвиђање будућег пословања и доношење пословних одлука?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	1,200	2	0,549
Коефициент контингенције С	0,153		

Извор: Аутор.

Нису утврђене статистички значајне разлике ($\chi^2 = 1,200$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли су финансијски извештаји у Србији добра основа за предвиђање будућег пословања и доношење пословних одлука?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

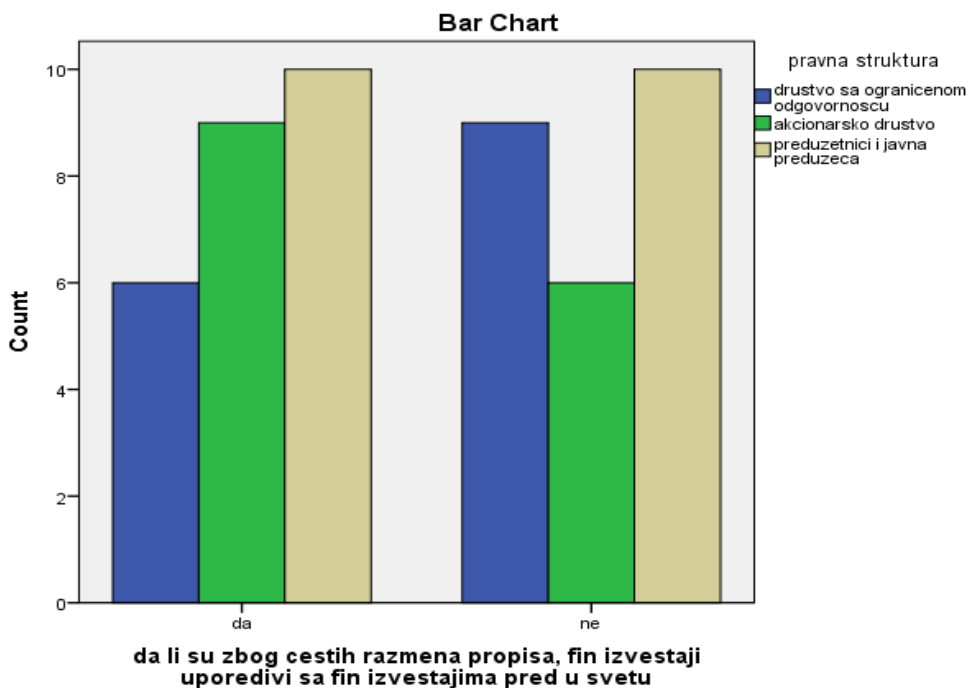
Табела 76. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су, због честих измена прописа, финансијски извештаји упоредиви са финансијским извештајима предузећа у свету?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници
(Crosstabulation)

		Pravna struktura preduzeća		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P13	Да	6	9	10
	Не	9	6	10

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (9) и у јавним (10) предузећима не сматра да су због честих измена прописа, финансијски извештаји упоредиви са финансијским извештајима предузећа у свету, док највећи број испитаника у јавним (10) и АД (9) предузећима сматра да јесу (Табела и Графикон).

Графикон 32. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су, због честих измена прописа, финансијски извештаји упоредиви са финансијским извештајима предузећа у свету?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 78. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли су, због честих измена прописа, финансијски извештаји упоредиви са финансијским извештајима предузећа у свету?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	1,200	2	0,549
Коефицијент контингенције С	0,153		

Извор: Аутор.

Нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 1,200$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли су, због честих измена прописа, финансијски извештаји упоредиви са финансијским извештајима предузећа у свету?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

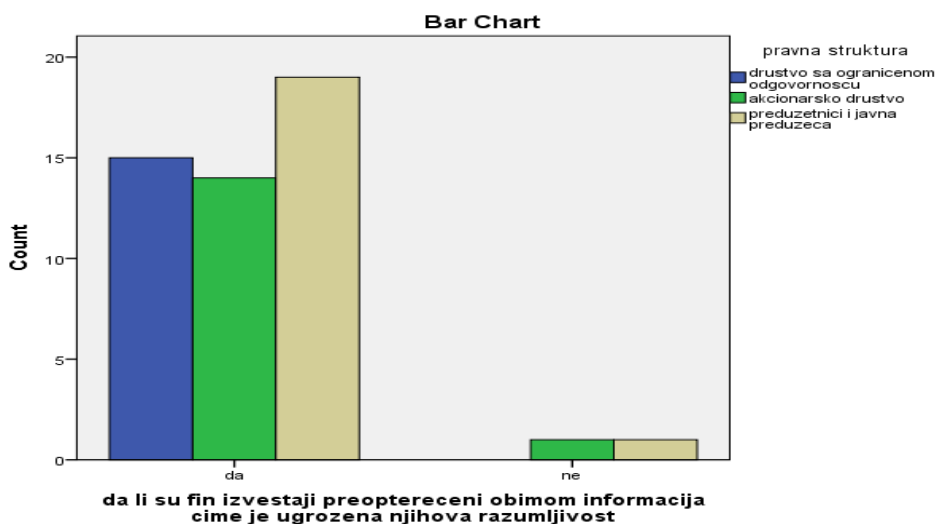
Табела 79. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји преоптерећени обимом информација, чиме је угрожена њихова разумљивост?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P14	Да	15	14	19
	Не	0	1	1

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (15), у АД (15) и јавним (19) предузећима сматра да су финансијски извештаји преоптерећени обимом информација, чиме је угрожена њихова разумљивост (Табела и Графикон).

Графикон 33. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји преоптерећени обимом информација, чиме је угрожена њихова разумљивост?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 80. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли су финансијски извештаји преоптерећени обимом информација, чиме је угрожена њихова разумљивост?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	0,955	2	0,620
Коефицијент контингенције С	0,137		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 0,955$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли су финансијски извештаји преоптерећени обимом информација, чиме је угрожена њихова разумљивост?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

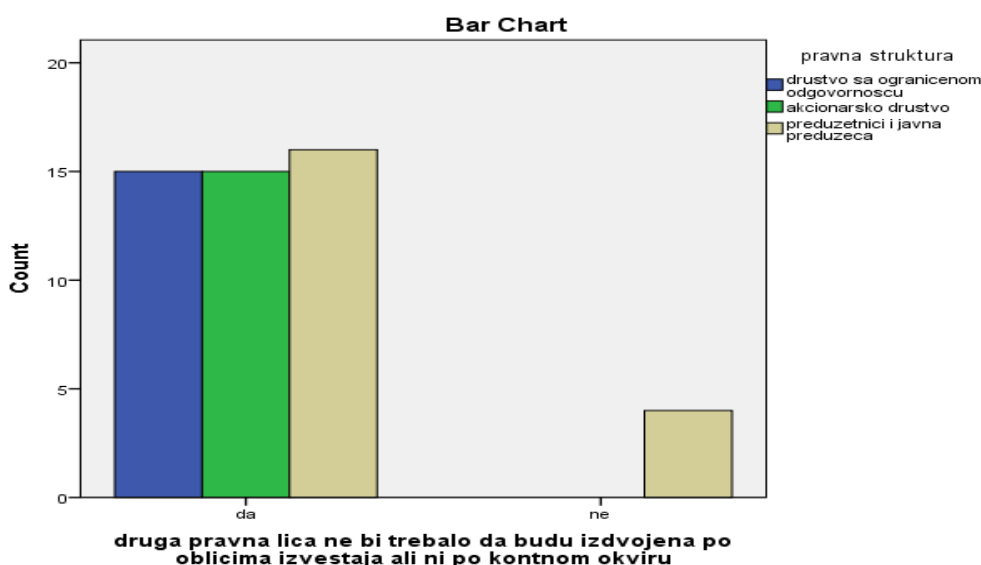
Табела 81. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Друга правна лица не би требало да буду издвојена по облицима извештаја, али ни по контном оквиру.“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P15	Да	15	15	16
	Не	0	0	4

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (15), у АД (15) и јавним (16) предузећима сматра да друга правна лица не би требала да буду издвојена по облицима извештаја, али ни по контном оквиру (Табела 69 и Графикон 34).

Графикон 34. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Друга правна лица не би требало да буду издвојена по облицима извештаја, али ни по контном оквиру.“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 82. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Друга правна лица не би требало да буду издвојена по облицима извештаја, али ни по контном оквиру.“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	6,522	2	0,038*
Коефицијент контингенције С	0,340		

* Разлика је статистички значајна на нивоу $p < 0,05$

Извор: Аутор.

Утврђене су статистички значајне разлике ($X^2 = 6,522$, $N=50$, $df=2$, $p < 0,05$, $C=0,340$, $p < 0,05$) у процени питања „Да ли се у Вашем предузећу врше мерења перформанси?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

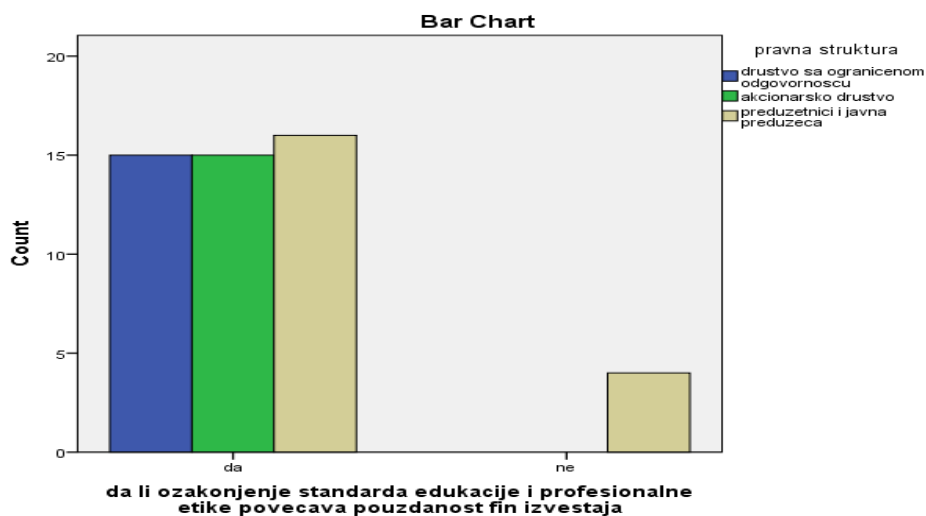
Табела 83. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли озакоњење стандарда едукације и професионалне етике повећава поузданост финансијских извештаја?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P16	Да	15	15	16
	Не	0	0	4

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (15), у АД (15) и јавним (16) предузећима сматра да озакоњење стандарда едукације и професионалне етике повећава поузданост финансијских извештаја (Табела и Графикон).

Графикон 35. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли озакоњење стандарда едукације и професионалне етике повећава поузданост финансијских извештаја?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 84. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли озакоњење стандарда едукације и професионалне етике повећава поузданост финансијских извештаја?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	6,522	2	0,038*
Коефицијент контингенције С	0,340		

* Разлика је статистички значајна на нивоу $p < 0,05$

Извор: Аутор.

Утврђене су статистички значајне разлике ($X^2 = 6,522$, $N=50$, $df=2$, $p < 0,05$, $C=0,340$, $p < 0,05$) у процени питања „Да ли озакоњење стандарда едукације и професионалне етике повећава поузданост финансијских извештаја?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

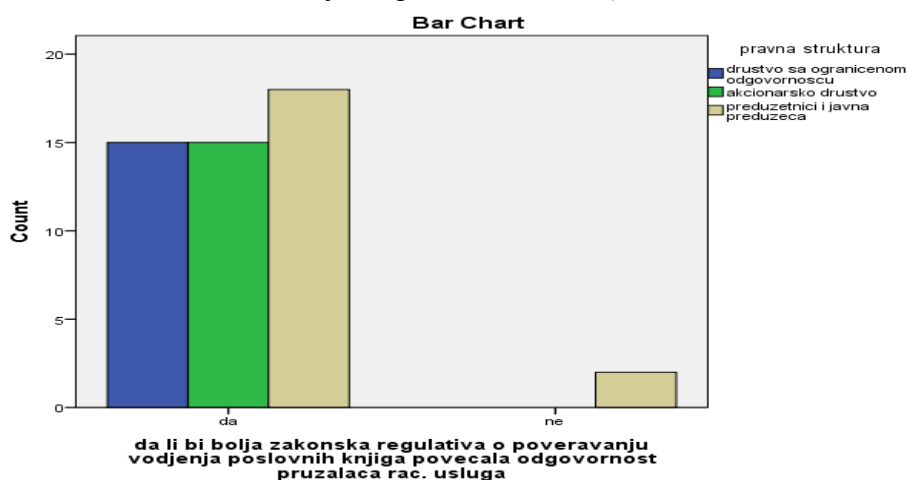
Табела 85. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би боља законска регулатива о поверавању вођења пословних књига повећала одговорност пружалаца рачуноводствених услуга?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P17	Да	15	15	18
	Не	0	0	2

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (15), у АД (15) и јавним (18) предузећима сматра да би боља законска регулатива о поверавању вођења пословних књига повећала одговорност пружалаца рачуноводствених услуга (Табела и Графикон).

Графикон 36. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би боља законска регулатива о поверавању вођења пословних књига повећала одговорност пружалаца рачуноводствених услуга?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 86. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли би боља законска регулатива о поверавању вођења пословних књига повећала одговорност пружалаца рачуноводствених услуга?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	3,125	2	0,210
Коефицијент контингенције С	0,243		

Извор: Аутор.

Нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 3,125$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли би боља законска регулатива о поверавању вођења пословних књига повећала одговорност пружалаца рачуноводствених услуга?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

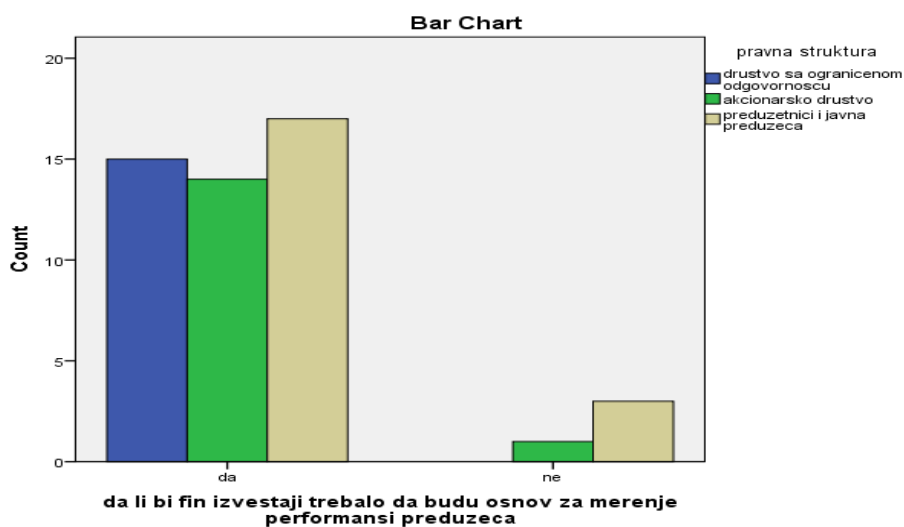
Табела 87. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би финансијски извештаји требало да буду основ за мерење перформанси предузећа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P18	Да	15	14	17
	Не	0	1	3

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (15), у АД (15) и јавним (17) предузећима сматра да би финансијски извештаји требало да буду основ за мерење перформанси предузећа (Табела и Графикон).

Графикон 37. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли би финансијски извештаји требало да буду основ за мерење перформанси предузећа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 88. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли би финансијски извештаји требало да буду основ за мерење перформанси предузећа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	2,672	2	0,263
Коефицијент контингенције С	0,225		

Извор: Аутор.

Резултати показују да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 2,627$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли би финансијски извештаји требало да буду основ за мерење перформанси предузећа?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

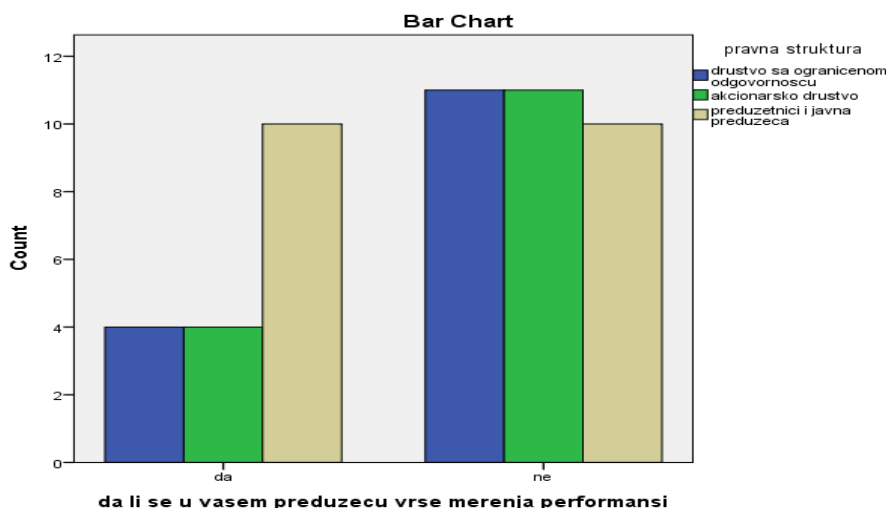
Табела 89. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли се у Вашем предузећу врше мерења перформанси?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P19	Да	4	4	10
	Не	11	11	10

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (11), АД (11) и јавним (10) предузећима не сматра да се у њиховом предузећу не врше мерења перформанси, док исти број испитаника у јавним (10) предузећима сматра да јесу (Табела и Графикон).

Графикон 38. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Да ли се у Вашем предузећу врше мерења перформанси?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 90. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Да ли се у Вашем предузећу врше мерења перформанси?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	2,836	2	0,242
Коефицијент контингенције С	0,232		

Извор: Аутор.

Нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 2,836$, $p > 0,05$) у процени питања „Да ли се у Вашем предузећу врше мерења перформанси?“ с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

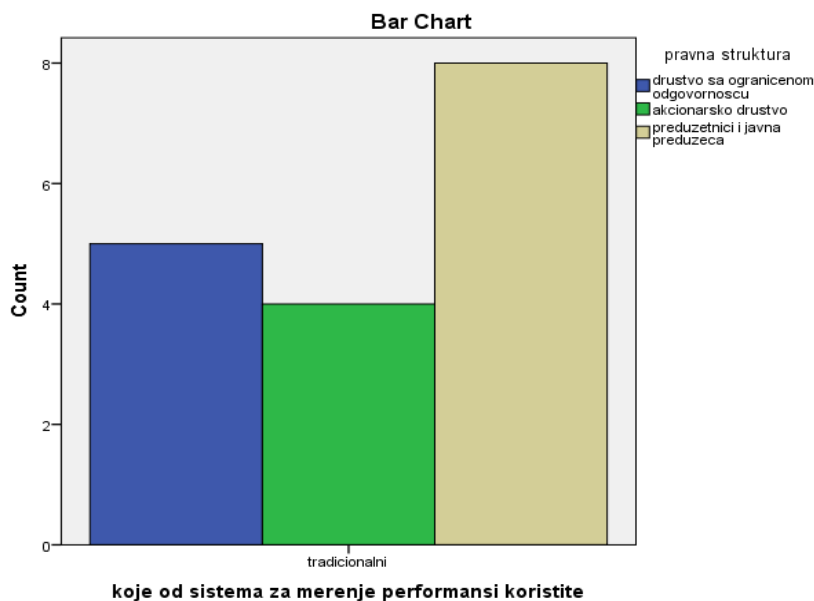
Табела 91. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Које од система (концепата) за мерења перформанси користите?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P20	Традиционални	5	4	8
	К. додатне економске вредности	0	0	0
	К. Нортона и Каплана	0	0	0

Извор: Аутор.

Сви испитаници користе традиционални концепт мерења перформанси (Табела и Графикон).

Графикон 39. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Које од система (концепата) за мерења перформанси користите?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

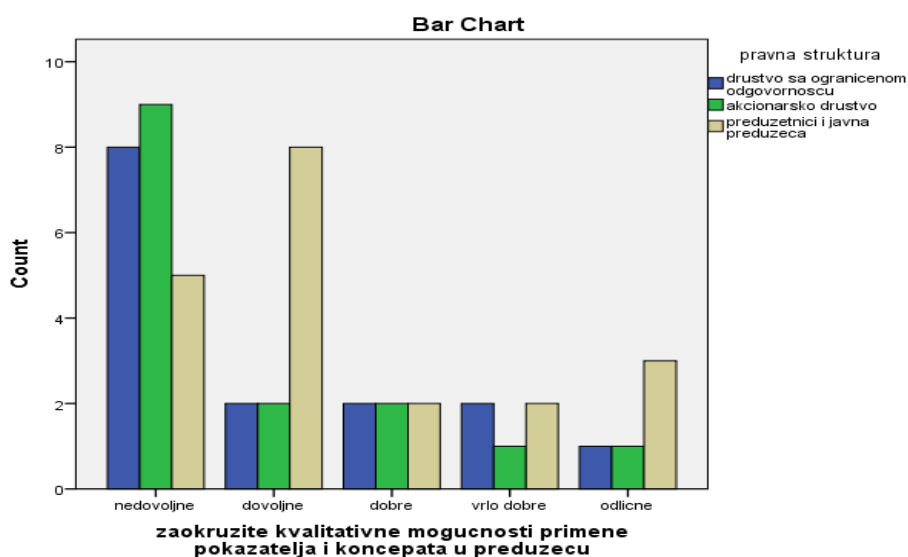
Табела 92. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Заокружите квалитативне могућности примене појединих показатеља и концепата у Вашем предузећу?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P21	Недовољне	8	9	5
	Довољне	2	2	8
	Добре	2	2	2
	Врло добре	2	1	2
	Одличне	1	1	3

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (9) и у АД (9) предузећима сматра да су квалитативне могућности примене појединих показатеља и концепата недовољне, док највећи број испитаника у јавним (8) предузећима сматра да су довољне (Табела и Графикон).

Графикон 40. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „Заокружите квалитативне могућности примене појединих показатеља и концепата у Вашем предузећу?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 93. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „Заокружите квалитативне могућности примене појединих показатеља и концепата у Вашем предузећу?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (χ^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов χ^2	7,644	8	0,469
Коефицијент контингенције С	0,364		

Извор: Аутор.

Резултати су показали да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 7,644$, $p > 0,05$) у процени питања „Заокружите квалитативне могућности примене појединих показатеља и концепата у Вашем предузећу?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

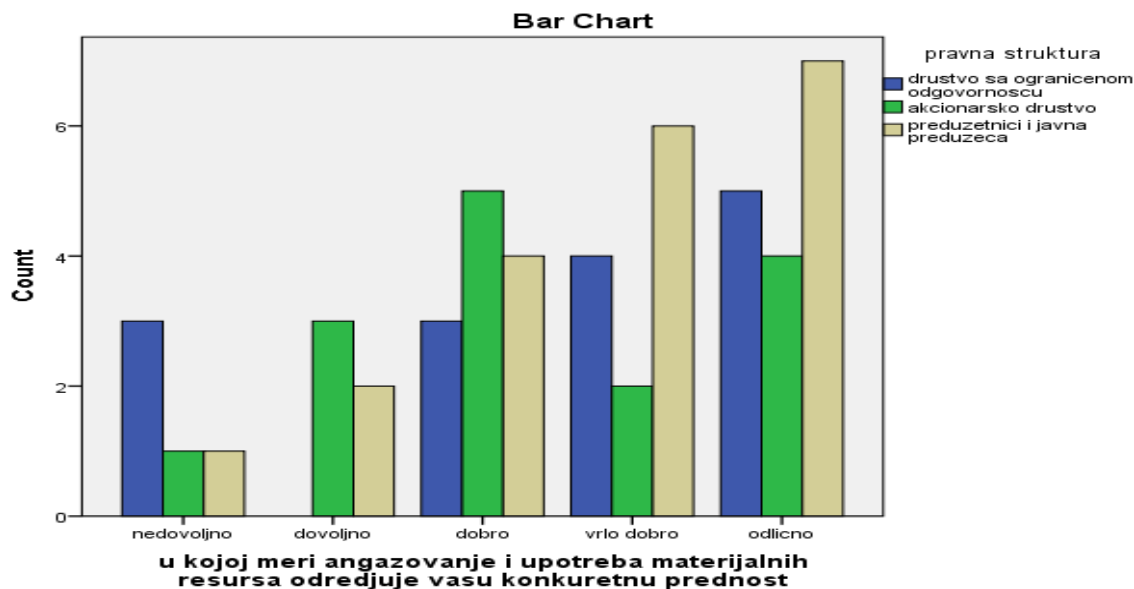
Табела 94. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „У којој мери ангажовање и употреба материјалних ресурса одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P22	Недовољно	3	1	1
	Довољно	0	3	2
	Добро	3	5	4
	Врло добро	4	2	6
	Одлично	5	4	7

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (5) предузећима сматра да ангажовање и употреба материјалних ресурса одлично одређује њихову конкурентску предност, највећи број испитаника у АД (5) сматра да добро одређује, док највећи број испитаника у јавним (7) предузећима сматра да одлично одређује (Табела и Графикон).

Графикон 41. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „У којој мери ангажовање и употреба материјалних ресурса одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 95. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања „У којој мери ангажовање и употреба материјалних ресурса одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (X^2 тест)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	7,198	8	0,515
Коефицијент контингенције С	0,355		

Извор: Аутор.

Добијени резултати су показали да нису утврђене статистички значајне разлике ($X^2 = 7,644$, $p > 0,05$) у процени питања „У којој мери ангажовање и употреба материјалних ресурса одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

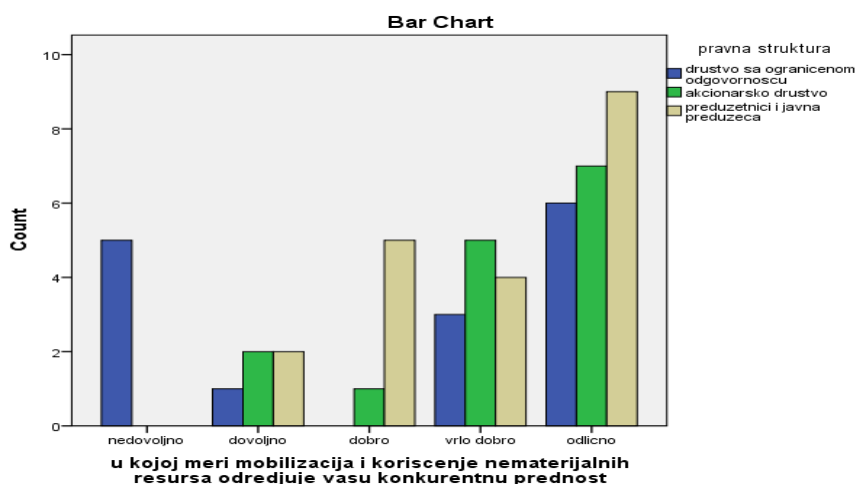
Табела 96. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања „У којој мери мобилизација и коришћење нематеријалних ресурса (интелектуални капитал) одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Crosstabulation)

		Правна структура предузећа		
		ДОО	АД	Предузетници и јавна предузећа
P23	Недовољно	5	0	0
	Довољно	1	2	2
	Добро	0	1	5
	Врло добро	3	5	4
	Одлично	6	7	9

Извор: Аутор.

Највећи број запослених у ДОО (6), АД (7) и јавним (9) предузећима предузећима сматра да мобилизација и коришћење нематеријалних ресурса одлично одређује њихову конкурентску предност (Табела 84 и Графикон 42).

Графикон 42. Дистрибуција одговора испитаника у процени питања У којој мери мобилизација и коришћење нематеријалних ресурса (интелектуални капитал) одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници



Извор: Аутор.

Табела 97. Разлике у процени одговора испитаника у процени питања “У којој мери мобилизација и коришћење нематеријалних ресурса (интелектуални капитал) одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (X^2 test)

	Вредност	df	Статистичка значајност
Пирсонов X^2	17,833	8	0,023*
Коефицијент контингенције С	0,513		

** Разлика је статистички значајна на нивоу $p < 0,05$

Извор: Аутор.

Утврђене су статистички значајне разлике ($X^2 = 17,833$, $N = 50$, $df = 8$, $p < 0,05$, $C = 0,513$, $p < 0,05$) у процени питања „У којој мери ангажовање и употреба материјалних ресурса одређује Вашу конкурентску предност?“, с обзиром на правну структуру предузећа у којима раде испитаници (Табела).

4. ЗАКЉУЧЦИ О РЕЗУЛТАТИМА СПРОВЕДЕНИХ ИСТРАЖИВАЊА

Примењеном класификацијом података у анализи и њиховим логичким описивањем и вредновањем спровели смо оговарајућим табелама најглавнијих резултата истраживања. Дате табеле и графици верификују мишљења испитаника о финансијским извештајима, њиховом коришћењу у мерењу и оцењивању економских ефеката и перформанси, а затим и развијању потребних знања за ове потребе. Спроведено истраживање нам показује да у програмирању треба поставити и питање бржег и доследног прихватања имплементације мерења и оцењивања економских ефеката и перформанси у предизећима, без изузетка. Пошто истраживање има веома сложене циљеве, на основу аутентичних мишљења, ставова и идеја, дата је основа за спровођење новина из области финансијског извештавања за потребе мерења и оцењивања перформанси предузећа. За доношење закључака о томе где је место финансијског извештавања за потребе мерења и оцењивања перформанси предузећа у пословном ангажовању свих, а посебно наших испитаника, методом анкете дошли смо до најбитније премисе. Посматрано са научне стране мултидисциплинарност пројекта дала нам је важне податке из области финансијског извештавања за потребе мерења и оцењивања перформанси предузећа. Због тога треба презентирати све могућности које воде ка осавремењавању свега што се исказује као потреба за новим у области финансијског извештавања. У том смислу, пожељно је и медијско представљање таквог пројекта да би предузећа брже прихватила новине како би се усвојио прави однос према новој организацији финансијског извештавања за потребе мерења и оцењивања перформанси предузећа. А, упоредо са тим, морала би да се спроведе обука тј. стручно усавршавање запослених. Прихватање новина из области менаџмента тесно је повезано са функционисањем садашње организације и технологије која више не може да постиже задовољавајуће резултате финансијског извештавања за потребе мерења и оцењивања перформанси предузећа. Зато и наглашавамо да су кадрови и односи који владају међу њима основа сваке рационалне, продуктивне и прогресивне организације, која тежи ка новом и квалитетнијем развоју.

Иначе; визија, мисија и циљеви организације уско су повезани, а одређивање и димензионирање циљева условљено је стањем и планским претпоставкама о интерним факторима средине организације (снаге и слабости), с једне стране, те стањем и претпоставкама о екстерним факторима средине, организације, с друге стране. Зацртани развојни циљеви организације морају бити реални, мерљиви и компатибилни с мисијом како би постали адекватни стратегији за њихово остваривање.

Свако предузеће је сложен техничко-технолошки и економски систем, који захтева ефикасност, флексибилност, пословност у доношењу добрих одлука, економско и организационо предвиђање и пре свега примену квалитетнијег менаџмента. Перманентна едукација кадрова има за циљ да запослени стручно, ефикасно и брзо сами доносе одлуке, да унапређују свој рад и међуљудске односе.

У модерној економији данас корисници финансијских извештаја чине кључни ресурс и највећу имовину модерне привреде, а задовољство корисника треба да буде стратешко оружје. Квалитет финансијског извештавања за потребе мерења и оцењивања перформанси предузећа представља суштински проблем оперативног менаџмента. Важност улоге менаџмента у тим процесима је веома битна, јер брзе промене, које се догађају у пословном свету, захтевају велике промене и у реакцији услужних провајдера. Квалитет у пословању увек има приоритет, што је проверено средство за задовољење потреба корисника. Менаџмент, познато је, представља изучавање начина како да уз примену новина, омогући осмишљавање, планирање, дизајнирање и примену финансијског извештавања за потребе мерења и оцењивања перформанси предузећа најповољније за кориснике. Добро знано је да је систем показатеља за мерење успешности пословања ентитета с краја 20. века био врло развијен. Концентрисаност на њихово мерење данас потребно је да утиче да ентитети не занемарују теже мерљиве, нефинансијске показатеље (квалитет производа, задовољство потрошача, време испоруке, виши ниво знања запослених итд.) На тај начин би употребљавани финансијски показатељи, уз комбиновање са нефинансијским, пружали садржајније информације о ефикасности пословања и профитабилности раста. Тиме би се одбацила и тврдња о обрачуну одређене економске вредности и промене вредности, за које рачуновође сматрају да се не могу мерити прецизно и објективно (истраживања у току, људски ресурси, информациони системи, углед итд.).

На основу свега реченог, може се констатовати да су акције предузећа, на плану финансијског извештавања ради успешнијег мерења и оцењивања перформанси веома повољне за стејкхолдере, кључ за решавање проблема у овој веома важној активности предузећа.

TQM приступ, првенствено треба да је оријентисан на остваривање потпуне сатисфакције корисника. А. да би се конкретне и праве вредности показатеља за одређено предузеће могле тумачити и оценити са становишта перформанси предузећа, потребно је располагати одређеним, важним референтним међународним и домаћим професионалним стандардима.

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Темељне карактеристике пословног окружења данас су честе промене, сложеност и неизвесност, што је изазов, али и шанса за менаџмент предузећа. Од њега се тражи да је не само довољно флексибилан у прилагођавању променама, већ и иновативан и креативан по питању промена и рационалности употребе ресурса. У том смислу, пред њим се налази сложен процес сталног балансирања и хармонизовања различитих циљева и интереса самог предузећа, власника, запослених, менаџера, потрошача, добављача, кредитора, еколошког система, шире друштвене заједнице итд.

За одговор на наведене захтеве неопходан је и одговарајући економски инструментаријум као подршка менаџменту при доношењу економских одлука, које би омогућиле успешно управљање. То зато што се процес управљања више не може ослањати на традиционалне економске инструментаријуме при одлучивању, јер су наступиле велике промене у пословању и нови изазови за ефикасније пословање.

Управљање предузећем данас требало би да буде креирано тако да омогућава реализацију постављених циљних перформанси и повећавање успешности предузећа. Систем постављања циљева, креирања и примене стратегије, организовања, вођења, контроле и други процеси управљања морају се базирати на савремене инструментаријуме, креираних у складу са захтевима променљивог пословања.

Данас, у условима неизвесности и промена, класичан модел оцењивања успешности пословања предузећа није подесан за коришћење, јер остварење његовог раста и развоја тражи нови-модеран приступ, који обезбеђује могућност кориговања правца примене стратегије у самом току реализације, да би се у условима неизвесности и промена обезбедили жељени и планирани резултати.

Врло често се каже да напори предузећа имају смисла само ако у крајњој линији воде остваривању одговарајућих финансијских резултата. Међутим, осим финансијских резултата потребно је уочити и друге димензије укупне успешности предузећа везане за потрошаче, запослене, добављаче и интерне процесе, јер је реч о својеврсним генераторима укупне финансијске успешности предузећа.

Дакле, систем мерења перформанси који сагледава различите перспективе укупне успешности пословања предузећа и њихове међусобне односе, у потпуности је у складу са захтевима савремених услова пословања и уважава сву сложеност циљне функције предузећа и значај нематеријалних ресурса за обезбеђење његове конкурентске позиције.

Дисертацијом смо истраживали изазове модерног света глобализације, стање, потребе и могућности стандардизације и хармонизације рачуноводствених активности, информација и финансијског извештавања, са намером да буду упоредиви и транспарентни у међународним економским односима. Истраживања су омогућила следеће закључке:

1. Данашњи модеран свет глобализације светског тржишта роба, услуга, рада и капитала створио је потребу за стандардизацијом информација које прате глобалне процесе пословања и рада компанија, што захтева развој нових технологија које омогућавају реализацију те потребе. За ту сврху најпре су неопходни инструменти који би омогућили стандардизацију различитих информација у глобалним оквирима пословања. Тако важан задатак преузела је и успешно реализује рачуноводствена професија, оснивањем глобалних организација и тела, која креирају глобалне стандарде, јединствена правила и норме, чијом применом професионалне рачуновође сачињавају информације за потребе глобалног тржишта. С тим у вези, најважнију улогу има Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде, који те стандарде креира и усавршава, а које данас прихвата велики број држава света као инструменте стандардизације и унификације информација у упоредивим финансијским извештајима.

2. Организоване професионалне организације и тела на глобалном нивоу данас окупљају националне професионалне организације спремне да прихвате и имплементирају стандардизоване и унифициране информације и јединствена правила која ће као потпуно хармонизована учинити финансијске извештаје упоредивим. Ту улогу од значаја за рачуноводствену професију данас остварује Међународна федерација рачуновођа са својим органима и чланицама и њиховим члановима, креирајући професионалне стандарде за уједначавање различитих сектора: етику, едукацију и контролу квалитета, свакако уз надзор јавности за чији интерес професионалне рачуновође и раде.

3. Финансијско извештавање у садашњим условима тражи рационалнији приступ, јер досадашњи модел својим дизајном не може у потпуности да одговори измењеним условима пословања и рада компанија. Глобализација је донела стандардизована, али не и довољно унифицирана правила рачуноводствене праксе и финансијског извештавања, због чега је неопходно обезбедити да информације буду у складу са новим правилима: квалитета, транспарентности и упоредивости, које ће као такве знатно смањити ризик инвестирања, али и трошкове прибављања капитала. Због недовољне присутности информација о предностима и недостацима састављања финансијских извештаја на основу унифицираних правила и принципа, у дисертацији смо указали на суштину и значај нефинансијских информација, а све ради бољег разумевања информација садржаних у финансијским извештајима.

4. Новине које прате успешну примену MPC и MCP, као јединствених правила и принципа, увелико већ занимају научну и стручну јавност на свим нивоима у свету и код нас у Србији, те и поред противника реализације новина на свим нивоима, међународна професионална рачуноводствена регулатива постаје незаобилазни део и наше укупне рачуноводствене регулативе и праксе, поготово што се ради о променама и у делу света коме стремимо.

5. За одређење појма квалитета финансијских извештаја, треба поћи од концепта квалитета уопште, те од квалитативних карактеристика финансијских извештаја, датих у Оквиру за припрему и презентацију финансијских извештаја који је издао IASB, које омогућавају корисницима да препознају обележја квалитета и ограничења финансијских извештаја, али и да утичу на њих. Важне димензије квалитета финансијских извештаја проистичу из материјалности као прага квалитета заснованог на финансијским извештајима са различитим информационим садржајима за потребе њихових корисника уопште.

6. Концепт квалитета, управљање квалитетом финансијског извештавања, подизање образовног нивоа рачуноводствене професије, уважавање међународне професионалне рачуноводствене регулативе из ове области, те њихов међусобни утицај стратешки су правци развоја како светске тако и наше рачуноводствене теорије. У модерном окружењу финансијско извештавање поприма карактер пословног извештавања, кроз напомене уз финансијске извештаје, те конципирање посебних извештаја, као дела сада обавезног сета финансијских извештаја компанија.

7. Успешна рачуноводствена и ревизорска регулатива и њена примена, али и регулаторна тела синоними су који треба да прате састављање финансијских извештаја у складу са међународним нормама праћеним институционалном регулативом коју Србији треба да достигне. Но међутим, постојећи МРС и МСР у Србији, нажалост, не постављају захтеве у смислу примене те и такве регулативе.

8. Значајне препреке у имплементацији МСФИ и остале регулативе битне за квалитет финансијског извештавања у Србији леже у недостатку институционалних, кадровских и финансијских ресурса, као и неодговарајућа припремљеност управљачких структура.

9. Сматрамо да је неопходно да Одбор за МРС одреди услове у којима је погодна употреба МРС/МСФИ, односно да развије стандарде и додатна тумачења која ће бити усклађена са потребама примене ових стандарда на кориснике извештаја других ентитета, нарочито малих и средњих предузећа (SME). Наиме, постојећи МРС/МСФИ сагласни су са потребама великих компанија, па је потребно додатно преиспитати финансијско извештавање малих и средњих предузећа код нас, користећи искуства и земаља у транзицији и евентуално их применити на наше услове, што претпоставља коришћење постојеће или нове законске и професионалне регулативе.

10. Највећи број фактора не разуме суштину и примену МСФИ, непримењујући, или примењујући их селективно и то изазива различита схватања у финансијском извештавању уопште. То у нашим приликама онемогућава и неутралише напоре у процени напретка у примени свих МСФИ, односно међународне професионалне регулативе уопште.

11. Потпуна ефикасност корпуса међународних стандарда на националном нивоу, посебно код нас, захтева добре законе из овог домена и подршку примене целокупне међународне регулативе, јер тамо где тога нема, усаглашеност постаје предмет слободе састављача и ревизора финансијских извештаја, мимо ограничења било каквог регулаторног оквира и сл.

12. Наша рачуноводствена професија у претходном периоду, вођена СРРС, одиграла је важну улогу у имплементацији МРС. Иначе, она је без моћи да учини више, што отежава успешну и доследну примену МРС. Нарочито важно питање је оно из домена недовољне стручности и недостатак континуиране едукације професионалних рачуновођа, због чега је отежана и адекватна примена међународне професионалне регулативе. Некада је Југословенско удружење рачуновођа (основано 1999. године) издало дипломе десетинама хиљада рачуновођа самосталних и овлашћених рачуновођа на основу овлашћења из Закона и уредбе ондашње Савезне владе. Ово удружење данас нема организовано чланство ни едукацију, што нарушава квалитет професионалне стручности рачуновођа одговорних за квалитет финансијских извештаја. Оно данас не функционише нормално, јер се пословне књиге воде нестручно и састављају

финансијски извештаји на илегалан начин и супротно члану 12. Закона о рачуноводству и ревизији. Не постоје подаци о томе да ли их обавезује било какав кодекс етике за професионалне рачуновође.

13. *Следећи велики прблем који је у истраживању уочен је да Србија нема систем за обезбеђење квалитета који би идентификовао и кориговао лош квалитет у јавној пракси да би се побољшао квалитета на општем нивоу, због чега је непостојање тог система нарочито озбиљан проблем за ревизију субјеката/правних лица од јавног интереса.* Разлог је тим већи за увођење система професионалног екстерног надзора над радом професионалних рачуновођа у јавној пракси, а што је у надлежности међународно признате професионалне организације СРРС. Исто тако, требало би да и Комора овлашћених ревизора Србије контролише рад ревизорских предузећа. То исто важи и за државу као њеног оснивача и доносиоца закона. Она би непосредно или преко својих делегата у органима Коморе, контролишући њен рад, рад предузећа за ревизију, чланова Коморе, те других независних ентитета од интереса за квалитет финансијског извештавања тиме задовољила интерес свих заинтересованих за рад ових органа. У осталом, модеран свет то тако и ради (Француска и Енглеска), а и у нашем ближем окружењу има тога (Словенија, Грчка и Италија).

14. Основа приказивања финансијских извештаја требало би да осигура упоредивост истих једног предузећа са финансијским извештајима претходних периода, као и са финансијским извештајима других предузећа. За постизање тог циља претпоставка је учешће компетентних и признатих професионалних рачуновођа, а таквих је мало са лиценцом овлашћених, иако су они основ за креирање поверења у квалитет система финансијског извештавања у Србији. Не можемо се у овом тренутку похвалити квалитетом финансијског извештавања у нас, јер без транспарентности нема поверења као установљавајућег принципа МРС (без поверења нема кредита; без кредита нема раста), а ни валидног финансијског извештавања. *Истраживањима је потврђено да су, дакле, финансијски извештаји и (у том смислу) извештај независног професионалног рачуновође - довољно компетентног и квалитетног, али и ревизора признатог и прихваћеног од истакнутих финансијских институција, незаменљива полуга квалитета финансијског извештавања.* Такви извештаји су и основа свим учесницима бизниса за доношење пословних одлука, јер су овлашћени књиговођа и ревизор на тржишној основи од интереса клијената изузетно значајни учесници у потврђивању амбијента поверења у финансијским трансакцијама.

15. Формулисање стратегије примене МСФИ не подразумева само достизање тог циља, већ и константно трагање за адекватним решењима наше рачуноводствене теорије и праксе. Наиме, транзиција рачуноводства и финансијског извештавања захтева време, али и реално сагледавање могуће стандардизације нашег финансијског извештавања, те свих промена које ће се десити у нашем привредном окружењу. Прописима од половине 80-тих година прошлог века јавна овлашћења била су јасно делегирана на рачуноводствену професију, која их је успешно остваривала доносећи: етички кодекс, рачуноводствена начела и ЈРС, преведећи и објављујући МРС и МСР, уз плодну међународну сарадњу. После првих измена и допуна Закона о рачуноводству (1999), законодавац је из необјашњивих разлога потпуно занемарио сарадњу државе и професије, а наредним изменама и новим законима су чак оспорени постигнути резултати у процесу стандардизације нашег система финансијског

извештавања, а све уз образложење доследне примене међународних стандарда.

16. У пословним активностима ентитета на плану финансијског извештавања, унутар којег одређене претпоставке о понашању менаџмента остају валидне, *истраживано је вредновање економских ефеката и перформанси, на основу којег се дошло до недвосмисленог закључка о могућим модалитетима мерења перформанси, уз оцену да:*

Традиционални системи мерења перформанси ентитета немају све захтеване карактеристике за подршку систему управљања у савременом периоду. То зато што су уско фокусирани само на остварене финансијске резултате и не омогућавају приказ фактора који на њих утичу, тако да не могу дати ране информације о насталим одступањима правца реализације одабране стратегије.

Један од најчешће коришћених традиционалних система за мерење перформанси (систем финансијских показатеља - рацио анализа) подразумева велики број различитих показатеља распоређених у одређене групе, које говоре о ликвидности, рентабилитету, обрту и солвентности предузећа.

Истраживање је показало да кључан недостатак свих традиционалних система за мерење перформанси проистиче из недостатка финансијско-рачуноводственог система предузећа и немогућности да обухвати и прикаже значај употребе нематеријалних ресурса у креирању његове конкурентске позиције на савременим основама.

Савремени показатељи перформанси предузећа и даље су фокусирани на финансијске перформансе предузећа, уз настојање да се отклоне неки недостаци традиционалних система. Креирани савремени финансијски показатељи базирани су на новчаним токовима у изражавању резултата предузећа, чиме се желе отклонити недостаци рачуноводственог профита.

Најзначајнији из групе ових показатеља је систем **ЕВА** - додата економска вредност, као појединачни показатељ за израчунавање укупних резултата предузећа, али исто тако и као основа за креирање читавог система управљања, у чијем би фокусу била додата економска вредност. Но, и овај показатељ не даје приказ фактора који утичу на укупну финансијску успешност предузећа и узрочно-последичне везе између финансијских перформанси и генератора тих перформанси.

Најбоље прилагођен савременим условима пословања и захтевима који се постављају пред менаџмент предузећа је систем показатеља перформанси предузећа - **Balanced Scorecard**, аутора Нортонa и Каплана. Овај концепт подразумева већи број показатеља успешности пословања, распоређених у оквиру одређеног броја перспектива, које омогућавају уважавање сложености циљне функције предузећа: значаја нематеријалних ресурса и променљивости услова у окружењу.

За успешну имплементацију овог концепта мерења перформанси кључно је успостављање узрочно-последичних веза између појединих показатеља у оквиру финансијске перспективе, перспективе потрошача, интерних процеса, те перспективе учења и раста. Највећа вредност овог концепта за мерење перформанси и управљања предузећем, огледа се у његовој флексибилности и животности.

Исто тако, истраживањима је утврђено да за већину предузећа интерно извештавање о ефектима и перформансама има подједнак, а често и већи значај. То зато што извештавање о перформансама омогућава управи ентитета бољу:

процену значаја донетих одлука, контролу перформанси по деловима ентитета, контролу активности у домену награђивања и предвиђања будућности. Мерењу перформанси у фирмама наше земље, такође је посвећена одговарајућа пажња. Тако се је у истраживањима дошло до модела приноса на капитал предузећа, који се може користити за евалуацију пословања сложених компанија. Резултат се посматра као стопа која се добија кад се нето добит дела компаније стави у однос са нето имовином тог дела.

17. Ако пођемо од актуелног регулаторног оквира и квалитета финансијског извештавања од СФРЈ у осамдесетим годинама и СРЈ деведесетих година прошлог века, те од тренутног стања Србије у погледу регулативе функционисања рачуноводствено-ревизорске професије, из обављеног истраживања дисертацијом, намећу се следеће:

Констатације и препоруке

Прво, сматрамо да је у претходном периоду у нас била развијенија законодавна инфраструктура него данас, јер су Законом о рачуноводству („Сл. лист СФРЈ“, бр. 12/89) биле јасно подељене надлежности државних органа, институција и професионалних организација. Исто тако, била је развијенија сарадња државе и професије, а чланом 5. Закона по први пут дата су и овлашћења Савезу рачуноводствених и финансијских радника да доноси рачуноводствена начела и рачуноводствене стандарде.

Законом о финансијском пословању („Сл. лист СФРЈ“, бр.10/89) била су чланом 3. прописана слична овлашћења. Поменути законских решења плод су дугогодишње успешне сарадње државе и Савеза рачуноводствених и финансијских радника Југославије, која је потврђена и објављивањем рачуноводствених начела и новог Кодекса етике рачуноводствених и финансијских радника 1981. године. Израда Југословенских рачуноводствених стандарда и Кодекса етике рачуновођа започела је средином осамдесетих, а завршена је почетком 90-тих година. Дакле, истинско опредељење за стандардизацију и унификацију рачуноводства и финансијског извештавања постојало је још тада, да се би Законом о рачуноводству (Сл. лист СРЈ, бр.18/93) још детаљније дефинисале одредбе о додатној дерегулацији у корист професионалне регулативе, преношењем појединих државних надлежности на поједине органе, организације, односно на Савез рачуновођа и ревизора (јача и јаснија јавна овлашћења из чл. 4, 11 и 12), што је допринело усвајању и објављивању Југословенских рачуноводствених стандарда ЈРС 1-30, али и развоју специфичних Југословенских рачуноводствених стандарда (ЈРС 31 и 33). Тако је на основу ЈРС 31 и настављена раније започета едукација и оспособљавање рачуновођа, захваљујући доброј сарадњи Савеза енглеских и грчких професионалних организација.

Друго, усвајањем специфичних Југословенских рачуноводствених стандарда, ЈРС 31 и 33, створени су сви услови за имплементацију националне професионалне рачуноводствене регулативе финансијског извештавања, потпуно усклађене са међународном професионалном регулативом, а на основу овлашћења из члана 4, а у вези са применом чл. 11 и 12, стручна оспособљеност рачуновођа и дефинисање рачуноводствених исправа треба да се врше у складу са одговарајућим рачуноводственим начелима и рачуноводственим стандардом.

Дерегулација законске у корист професионалне регулативе усклађене са међународним прописима представљала је прави допринос стандардизацији са захтевима међународних регулаторних тела, наших стремљења, те унификације и стандардизације финансијског извештавања.

Треће, Законом о рачуноводству („Сл. лист СРЈ“, бр.46/96) задржана су, па чак и појачана јавна овлашћења Савеза, а чланом 6. интегрисана професионално стручна звања из ЈРС 31 - Професионална оспособљеност, уз образложење да се врши појачање већ примењеног ЈРС 31 - Стручна оспособљеност рачуновођа у нашој пракси (којим се сва стручна звања признају али не прописују).

Четврто, нови Закон о рачуноводству и ревизији („Сл. лист РС“, бр. 71/02) садржао је добра решења и јасне одредбе, али без јасне надлежности, посебно у делу професионалне регулативе, чиме је његова примена изостала захваљујући члану 36, а поготово због формиране Комисије по том члану, а од кадрова незаинтересованих за квалитет финансијског извештавања.

Пето, и измењени Закон о рачуноводству и ревизији („Сл. гласник РС“, бр. 46/06) имао је неке нејасне одредбе без подела надлежности, а чланом 2 изостала је целокупна професионална регулатива, што је супротно пракси развијеног света. Наиме, држава уместо да уважи резултате рада међународно признате професионалне организације, оснива Комору овлашћених ревизора - као државну институцију - чиме затвара тржиште услуга ревизије, па уместо неопходних реформи, Србија добија законом заштићени ревизорски монопол са разним у свету непознатим уређењем услуга професионалних рачуновођа из јавне праксе. И овим законом је установљена Национална комисија за рачуноводство која је, због свог састава и незаинтересованости за квалитет финансијског извештавања, својим радом и нерадом нанела штету регулаторном рачуноводственом оквиру и већ достигнутом квалитету финансијског извештавања.

Шесто, одсуство надзора и контроле у примени Закона из 2006, постојање Коморе овлашћених ревизора и Националне комисије за рачуноводство, зауставило је стандардизацију и довело финансијско извештавање до ниског нивоа квалитета. Сматрамо да једино рад професионалних рачуновођа - чланова СРРС - заслужује пажњу, јер овај посао у Србији данас додатно оптерећују поједини органи и институције захтевима за непотребним процедурама и обрасцима, али и давањем на хиљаде мишљења о примени појединих закона, што најбоље потврђује њихов квалитет.

Седмо, измењеним Законом о рачуноводству и ревизији („Сл. гласник РС“, бр. 111/09.) учињене су следеће промене:

* Успостављен је Регистар финансијских извештаја и података о бонитету правних лица и предузетника у Агенцији за привредне регистре, чиме је престала потреба да се извештаји достављају на два места (НБС и Агенцији).

Овом интеграцијом регистара о свим пословним субјектима у јединствену информациону базу података повећана је транспарентност и правна сигурност, а смањени су и трошкови како привредних субјеката, тако и државе. Извршеним изменама у вези обједињавања статусних регистара и регистара финансијских извештаја у једној институцији – Агенцији за привредне регистре, као и јавним објављивањем тих извештаја на Интернет страници Агенције извршено је усклађивање са праксом у ЕУ и члановима 47. и 48. IV директиве ЕУ.

* Отклоњени су уочени недостаци у примени претходног Закона и у

имплементацији одређених одредби из нове VIII директиве у делу који уређује обављање ревизије и надзор над предузећима за ревизију, усвајањем механизма који треба да утиче на побољшање квалитета финансијских извештаја на трајној основи.

* Проширен је обим казних одредби ради увођења веће дисциплине у примени Закона о рачуноводству и ревизији, са циљем да се и на овај начин утиче на подизање нивоа квалитета на тржишту ревизорских услуга.

* Извршено је усклађивање са одредбама других закона, а пре свега са законима који уређују тржиште ХоВ и инвестиционих фондова. Тиме су одређене надлежности из области коју регулише постојећи Закон о рачуноводству и ревизији, а које се односе на привредне субјекте над чијим пословањем контролу врши Комисија за ХоВ, пренете су на ову Комисију (прописивање контог оквира и образаца финансијских извештаја за те субјекте).

Осмо, посматрано из угла наведених измена Закона о рачуноводству и ревизији финансијско извештавање Србије ишло је у правцу стандардизације, јер је постојећа законодавна инфраструктура у складу са глобалним захтевима стандардизације, што је био добар знак за будућност хармонизације и квалитет финансијског извештавања у Србији на путу за чланство у ЕУ.

Девето, стање система финансијског извештавања у Србији данас није тако добро да не може бити и боље. Закон о рачуноводству из 2013. увећао је број извештајних основа, рекласификацијом пословних ентитета на четири нове категорије: микро, мала, средња и велика правна лица и прописао нову извештајну основу (МСФИ за МСП), што је позитивно. Међутим, највећи број правних лица у Србији (микро), у реализацији тежњи за повећањем својих активности могу да успоре достизање тог циља уколико одустану од могућности примене МСФИ за МСП и одреде се за поштовање Правилника или коришћење система простог књиговодства.

Вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, према одредбама члана 12. Закона о рачуноводству, може обављати запослено лице правног лица, или уговором регистровани предузетник – друштво за пружање рачуноводствених услуга, а који испуњавају услове из општег акта правног лица.

Закон о ревизији из 2013. није усаглашен са међународном и европском ревизорском регулативом и праксом. Ревизија финансијских извештаја у Србији обавезна је за велика, средња, као и за мала правна лица, која јавном понудом издају ХоВ или чијим се хартијама тргује на организованом тржишту ХоВ. Дакле, мала правна лица и предузетници могу у складу са овим Законом да одлуче да врше ревизију финансијских извештаја.

Десето, истраживање је показало да су законодавна регулатива финансијског извештавања и њено креирање, у последње време, били ограничавајући фактор изградње повољног амбијента за развој рачуноводства и ревизије, те рачуноводствене професије у функцији мерења перформанси у пословању предузећа на основама глобалних стандарда и стандардизације система финансијског извештавања. Сматрамо да би било добро оформити радну групу за припрему и усвајање новог Закона о рачуноводству и ревизији, који би регулисао све фазе процеса финансијског извештавања, као и целину рачуноводствено-ревизорске професије.

Истраживања спроведена у овој дисертацији, на узорку од 35 предузећа из свих сектора привређивања и свих величина, потврдила су постављену хипотезу са почетка рада.

На основу свих напред наведених констатација неопходно је:

Наставити праксу усавршавања система финансијског извештавања на свим нивоима од креатора закона до професионалних организација и тела. То ће омогућити развој модерног система финансијског извештавања и наставак сарадње државе и рачуноводствене професије (СРРС) као међународно признате професионалне организације, катедри финансија и рачуноводства факултета и високих школа, укључујући и Комору овлашћених ревизора и све друге заинтересоване за рачуноводство, ревизију и финансијско извештавање;

Кључно питање које се из налаза дисертације намеће јесте неопходност одговарајућег комбиновања и повезивања различитих, финансијских и нефинансијских показатеља у систему мерења перформанси ентитета. Јер, наиме финансијски показатељи јесу примарни у мерењу крајњих, укупних перформанси ентитета, али не и једини, због чега је неопходан читав низ других индикатора ради давања раних сигнала о одступању стварних од жељених перформанси предузећа.

Нови Закон о рачуноводству Србије, мора се и даље усавршавати, уз установљавање и независног регулаторног тела између државе и рачуноводствене професије, по угледу на развијене земље света које примењују међународне стандарде, глобалне процедуре, пратеће регулативе и уважавају глобална и национална регулаторна тела и професионалне организације.

Наставити међународну сарадњу рачуноводствене професије Србије са циљем развоја струке и стандардизације финансијског извештавања. Ради остваривања тог циља потребно је отклонити све препреке и стварати такав амбијент који ће обезбеђивати нормалну сарадњу свих у земљи: и државе и професионалне организације и тела.

ЛИТЕРАТУРА

Књиге и публикације

1. Ацић, С., (1992), *Сону глобална стратегија*, Магистарски рад, Економски факултет, Београд.
2. Алексић, Б., (2004), *Квалитет финансијског извештавања према међународној професионалној регулативи*, СРРС, Рачуноводство, специјално издање, Београд, јул.
3. Андрић, М., (1999), *Ревизија рачуноводствених исказа*, Економски факултет Суботица.
4. Андрић, М., & Јакшић, Д., (2008), *Однос међународне професионалне регулативе и законодавства ЕУ и развој у Србији*, СРРС. Улога и задаци финансијског извештавања у процесу придруживања ЕУ, Златибор.
5. Аничич, Ј., (2009), *Рачуноводствени аспект процене имовине-реалност биланса предузећа у Србији*, НБС, ИСБН 978-86-87417-15-1
6. Аничич, Ј., Јелић, М., Ђуровић, Ј., Радојичић, С., Прокоповић, Ж., *Интерни обрачун у функцији доношења пословних одлука*, Економика, бр.1/14.
7. Аничич, Ј., Поповић, С., (2015) *Концепт АБЦ методе, предности и ограничења у примени*, Рачуноводство, бр. 3/14.
8. Аничич, Ј., Јелић, М., Прокоповић, Б., (2016), *Примена рачуноводства фер вредности у изради финансијских извештаја у Србији*, Економика, бр. 4/16.
9. Аничич, Ј., Аничич, Д., Васић, Н., (2017) *Развој предузетништва и финансијске перформансе сектора МСП у Србији*, Економика, бр. 4/17.
10. Аничич, Ј., Аничич, Д., Милетић, В., (2017) *Ревизија финансијских извештаја у функцији копоративног управљања предузећа у транзиционим земљама*, Медјународни научни скуп IOR-EDA 2017, *Изазови одрживог развоја-економски и друштвени аспект*, Економски факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици.
11. Anthony, R., N., Reese, J. S., (1989), *Accounting - text and cases*, Homewood, Pinois.
12. *Auditing Handbook* - АССА 2002/2003.
13. Baudrillard, J., (2001), *Simulacija i zbilja*, V poglavlje *Kritika političke ekonomije znaka*, Naklada, Jasenski и Turk, Zagreb
14. Биговић, Б., Мијатовић, Б., (2003), *Унапређење корпоративног управљања*, ЦЛДС, Београд.
15. Бодирожа, М., (2003), *Међународне тржишне и финансијске институције*, Завод за уџбенике и наставна средства, Српско Сарајево.
16. Бован, М., (2007), *Финансијска рачуноводствена анализа*, Екон. факултет, Приштина.
17. Cormier., (2002), *Comptabilite Anglo-Saxonne et Internationale*, Pariz.
18. Дендић, Д., (1998), *Финансијско рачуноводство II*, СРРС, Београд.
19. Дмитровић, Ш.Љ., и Г, аутора., (2004), *Рачуноводство*, I издање, Економски факултет Суботица.
20. Elliott, V., Elliott, J., (2002), *Financial Accounting Reporting and Analysis*, International Edition, Prentice Hall.
21. F, J. Fabozzi., F, Modigliani., F, J. Jones., M, G. FerrI., (2002); *Foundations*

- of financial markets and institutions*, Pearson Education International.
22. Ferizović, M., (2005), *Stratešku menadžment*, Ekonomski fakultet Univerziteta u Bihaću, Bihać.
 23. Flint, D., (1988), *Philosophy and Principles of Auditing, An introduction*, McMillan, England.
 24. Gray, S. J., Needles, B. E., (1999), *Financial Accounting: a Global Approach*, Houghton Mifflin Company, Boston – New York, USA.
 25. Grey/Needles., (1999), *Financial Accounting*, Boston.
 26. Група аутора., (2006), *Међународна професионална регулатива*, СРРС.
 27. Група аутора., (2003), *Професионална регулатива у рачуноводству*, СРРС, Београд.
 28. Група аутора., (2003), *Enterprise accounting system consistent with IAS/IFRS designed for SMECNCC u Ordre des Experts-Comptables*, Pilot Study.
 29. Група аутора., (2004), *Financial reporting - International Accounting Standards*, ACCA.
 30. Група аутора., (2002), *Financial reporting IAS-ACCA*.
 31. Група аутора., (1996), *Југословенски рачуноводствени стандарди Кодекс и начела*, СРР.
 32. Група аутора., (2004), *Le Controle Interne-Ordre des Experts-Comptables*, Paris.
 33. Група аутора., (2004), *Prakticeski Audit*; Sankt-Petersburg.
 34. Група аутора., (2004), *Рачуноводствене политике*, СРРС.
 35. Група аутора., (2005), *IFRS Duvergences*, CNCC и PWC;
 36. Haller, Axel/Eierle., Brigitte/Evans, Elisabeth., (2001), *Das britische Financial reporting Review Panel-ein Vorbild fur ein deutsches Enfocement-Gremium in Beriebs-Berater*, Heft 33/2001, Verlag Recht und irtschaft, Heidelberg.
 37. Hatibović, Dž., (2002), *Globalizacija, tržište, Evropska zajednica*, Beograd.
 38. Hayes, R., Schilder, A., Dassen, R., Wallage, P., (2002), *Principi revizije*, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka.
 39. Hayes, Schilder., Dassen, Wallage., (1999), *Principle of Auditing*, Berkshire.
 40. Healy, M.P., Palepu, G.K., (2001), *Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature*, Journal of Accounting and Economics 31. p. 407-409.
 41. Henderson, D., (1999), *The Changing International Economic Order: Ruval Visions for the Coming Mullenium*”, Melbourne Bussines School.
 42. J. Y. Leger., (2003), *La communication finacuere*, Dunod, Paris.
 43. Јакшић, Б.Д., Кнежевић, Г., Кондић, Н., Воденичаревић, И., (2007), *Упутство за примену МСФИ стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*, СРРС, Београд, 1. јануар.
 44. Јакшић, Б.Д., Кнежевић, Г., Кондић, Н., Воденичаревић, И., (2007), *Међународни стандарди финансијског извештавања*, МСФИ, прва књига, Београд.
 45. Joelle, Le Vourc'h., Hennie, Van Greuning., Marius, Koen., (2003), *International Accounting Standards, practucal quide*.
 46. Karreman, G.H., (2002), *The impact of globalusation on Accountancy*

- Education*, IASB., p. 6.
47. Kieso, D., Warfield, J., Young, N., Wiecek, I., (2010), *Intermediate Accounting*, John Wiley&Sons, Ontario.
 48. Kolar, I., (2003), *Strateško računovodstvo*, Savez RFR Slovenije, Ljubljana.
 49. Koletnik, F., (1997), *Međunarodno računovodstvo*, Ekonomsko poslovni fakultet, Maribor.
 50. Котер, Ђ., (1998), *Вођење промене*, Желинд, Београд.
 51. Крстић, Ј., Јездимировић, М., Ђукић, Т., (2007), *Финансијско рачуноводство*, Економски факултет, Ниш.
 52. Група аутора., (2003), *Професионална рачуноводствена регулатива СРРС*, Београд.
 53. М, В. Meljnik., А, S. Panteleev., А, L. Zvezdin., (2003), *Revizija i kontrola*; Moskva.
 54. Малешевић, Ђ., Вранковић, М., (2007), *Пословна анализа*, Економски факултет Суботица.
 55. Малешевић, Ђ., (2002), *Анализа пословања предузећа*, Економски факултет, Суботица.
 56. Малинић, С., (2005), *Управљачко рачуноводство и обрачун трошкова*, Економски факултет - Крагујевац.
 57. Малинић, Д., Могућност и ризици оцене преформанси привреде Србије на основу анализе Финансијских извештаја, Рачуноводство, СРРС, бр. 1/16.
 58. Марковић, Д., (2002), *Социологија и глобализација*, „Просвета“ - Ниш и „Савремена администрација“, Београд.
 59. Марковски, С., и Недев, Б., (1997), *Међународно сметководство*, Економски факултет, Скопље.
 60. Мартић, С., (1987), *Контрола и ревизија*, Економски факултет, Београд.
 61. Мартић, С.,(1998), *Упоредни рачуноводствени системи*, Београд.
 62. Милићевић, В., (2000), *Рачуноводство трошкова и пословно одлучивање*, Економски факултет Београд, Београд.
 63. Милисављевић, М.,(1990), *Маркетинг*, IX издање, „Савремена администрација“, Београд.
 64. Милојевић, М., (2007), *Биланс стања према МРС*, Институт за економику и финансије, Београд.
 65. Мителман, Ђ., (2003), *Динамика глобализације, Глобализација – мит или стварност*, Завод за уџбенике и наставна средства, Београд.
 66. Новићевић, Б., Антић, Љ., (2009), *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет Ниш.
 67. Новићевић, Б., (2002), *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет Ниш.
 68. O'Connor, Bill., *Regulatory framework of Accounting*.
 69. Odegov, I.O., Nikonova T, B., (2004), *Auditung i kontrolung personala*, Moskva.
 70. Oven, Robert., (2003), *Pratique des normes IAS/IFRS*.
 71. Пешаљ, Б., (2006), *Мерење перформанси предузећа Традиционални и савремени концепти*, ЦИД. Економског факултета у Београду.
 72. Philip, G. Cottell., Terry, M. Perlin., (1990), *Accounting Ethics: A Practical*

- Guide for Professionals*, Quorum Books, New York.
73. Полић, С., (2003), *Рачуноводствени софтвер ревидиран 2003*, Приручник за професионалне рачуновође, Београд, јул.
 74. Прокоповић, Б.Б., (2006), *Рачуноводство (седмо издање)*, Проинком, Београд.
 75. Прокоповић, Б.Б., & Прокоповић, Б.Ж., (2014), *Финансијско рачуноводство и биланс (друго издање)*, Проинком, Београд.
 77. Прокоповић, Б.Б., & Прокоповић, Б.Ж., (2007), *Репетиторијум - Исказивање финансијске ситуације предузећа (друго издање)*, Проинком, Београд.
 78. Radebaugh, L.H., S.J. Gray., (2002), *International Accounting & Multinational Enterprises*.
 79. Ракита, Б., (1989), *Међународне маркетинг стратегије*, Конзорцијум економских институте Југославије, Београд.
 80. Ранковић, Ј., (1992), *Теорија биланса*, Економски факултет Београд.
 81. Ранковић, Ј., и Илић, Г., (2004), *Међународни стандард финансијског извештавања I- примена по први пут*, Цекос ин, јун.
 82. *Ревизија је систематичан процес објективног прибављања и оцене доказа*, American Accounting Association, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, American Accounting Association, Sarasota, Florida, 1971.
 83. Стојановић, Д., (1998), *Инструменти финансијско-рачуноводствених извештавања*, Финансијско рачуноводство II, Београд.
 84. Штиглић, Ђ., (2002), *Противуречности глобализације*, СМБ, Београд.
 85. Terpstra, Vern., Sarathy, Ravi., (1997), *International Marketing*, The Dryden Press.
 86. Тодоровић, др. Зоран., (2002), *Потреба и могућност коришћења МРС у Југославији*.
 87. *Употреба интернета као дела националне популације*, Human Development Report, 2000.
 88. Urlich, Leffson., (1984), *Analiza bilansa*.
 89. Walter, V. Meigs., O, Ray Wheington., Kurt, Pony., Robert, F. Meigs., (1989), *Principles of Auditing*, Boston.
 90. Wilkinson, J., (1986), *Accounting and information System*, John Willey and Sons, New York.
 91. Zimmerman, J. L., (2000), *Accounting for Decusuon Making and Control*, Irwin, Boston.

Часописи и зборници радова

92. *Asian perspective*, Vol. 23, No4, Tokio, 1999.
93. Алексић, Б., *Квалитет финансијског извештавања према међународној професионалној регулативи*, Зборник радова XXXV симпозијум Златибор 3-5. јун 2004.
94. Алексић, Б., *Нови концепт*, Финансије, Министарство финансија, Београд, 2006.
95. Алексић, Б., *Под патронатом државе*, Финансије Топ 2007, Финансије, Министарство финансија, Београд, 2007.
96. Алексић, Б., *Ревизија и рачуноводство*, Београд, 21. март 2006.

97. Андрић, М. , Јакшић, Д.: *Улога интерне ревизије у савременим условима*, Институт за економју и финансије, *Ревизор* бр. 32/05, Београд.
98. *Базелски комитет спровео је анализу пропуста који су се дешавали у систему интерних контрола у банкама*, *Framework for internal Control Systems in banking Organizationalions*, Basel Committee on banking Supervisions Basel, septembar 1998.
99. Базелски одбор за надзор банака, *Унутрашња ревизија у банкама и однос супер ревизора и ревизора*, Загреб, коловоз, 2001.
100. Сахајјас, Д., *Spletni nakupi v EU so težki več kot 100 milijard evrov*, Dnevnik, Ljubljana, 2007.
101. Charles, T. H., Gary, L. S., William, O. ,S.: *Introduction to Management Accounting*, Prentice-Hall, Interm, 12. Edition, New Jersey, 2002.
102. Charles, T. H., Walter, T. H., Michael, A. R., *Accounting, Thurd Edution*, Prentice-Hall, Inc. Englewood, Cliffs, New Jersey, 1996.
103. Црнобрња, М., Милојевић, Р., Петровић, И., Уз подршку British American Tobacco, South East Europe, *Бела књига - Predlozi za poboljšanje investicione klime u Srbiji*, Foerign Investor, Council, Београд, 2007.
104. Цветановић, М., *Нови Закон о рачуноводству и ревизији и његове импликације*, Рачуноводство, број 3-4/03, СРРС, Београд.
105. Часопис Економика, Ниш.
106. Часопис *Финрар*, СРРР Српске.
107. Часопис *Књиговодство*, СРРС.
108. Часопис *Рачуноводствена пракса*, СРРС.
109. Часопис *Рачуноводство*, СРРС.
110. Черне, К., *Студентска перцепција рачуноводствене професије с аспекта међународних образовних стандарда за професионалне рачуновође*, Ревизија економског факултета, Свеучилиште у Пули, Одјел за економију, Пула 20. 03. 2007.
111. *Директиве о транспарентности и смернице о еквивалентности рачуноводствених стандарда*, Pricewaterhouse Coopers, Building the European Capital Market., A review of developments (Fourth Edition), January 2007.
112. Ђорђевић, С., *Примена међународне професионалне рачуноводствене регулативе*, XXXIV симпозијум СРРС,Златибор, 29-31. мај 2003.
113. Ђукић, Т., *Финансијско извештавање као фактор привлачења иностраног капитала*, Инострани капитал као фактор развоја земаља у транзицији, Зборник радова, Економски факултет, Крагујевац, 30. мај 2008.
114. Ђукић, Т., Павловић, М., (2014), *Квалитет финансијског извештавања у Србији*, Економске теме, Економски факултет, Ниш. Стр. 101-116.
115. *Економија и информатика*, *Економист* магазин, број 417/08, Београд, 19. мај.
116. *Глас рачуновођа*, СРРС.
117. Гредел, С., Гавриловић, З., Шолић, Н., *Професија и корупција*, Центар за мониторинг и евалуацију, Београд, 2005.
118. Gulin, D., (2013), *Преглед рачуноводствене регулативе и професије у*

- чланицама ЕУ. Рачуноводство и финансије, бр. 6. Хрватска заједница рачуновођа и дјелатника, Загреб.
119. Илић, Б., *Двадесет први век-век нове економије и њене импликације*, Рачуноводство, Часопис за рачуноводство, ревизију и пословне финансије, Београд, јул-август 2004.
 120. *International Accounting and reporting issues*, New York and Geneva, 2000.
 121. Иванишевић, М., *Међузависност приноса и ризика на улагање у хартије од вредности*, XXXVII Симпозијум, СРРС, Златибор, 25-217. мај 2006.
 122. *Извештај о поштовању стандарда и прописа*, Рачуноводство и ревизија, Београд, 24. јун 2005.
 123. Јакшић, Д., *Стандардизација финансијског извештавања*, Зборник, XXXV симпозијум, СРРС, Златибор, 3-5. јун 2004.
 124. Јакшић, Д., *Независност ревизора претпоставке, специфичности и проблеми*, СРРС, XXXVI Симпозијум, Златибор 26. -28. мај 2005.
 125. *Journal of Accountancy*, АИСРА, 2003.
 126. Јовановић, Ш. К., *Финансијско извештавање инвестиционих фондова, Изазови пословнофинансијског извештавања у функцији менаџмента предузећа и банака*, XXXVIII симпозијум рачуноводства и пословних финансија у савременим условима пословања, Београд, 24-26. мај 2007.
 127. Јовић, Д., *Концепти вредновања елемената финансијских извештаја*, СРРС, XXXV симпозијум, Златибор, 3-5. јун 2004.
 128. Јовић, Д., *Јавни надзор над рачуноводственом професијом*, XXXVII симпозијум, Зборник радова СРРС, Златибор 25-27. мај 2006.
 129. Јовић, Д., *Надлежност и одговорност менаџмента за екстерно финансијско извештавање*, Рачуноводство и менаџмент у новом пословном окружењу, Зборник радова, XXXIV симпозијум, Златибор, 29-31. мај 2003.
 130. Кликовац, А., (2009), *Финансијско извештавање у Европској унији – компаративни преглед*, Мате, д.о.о., Загреб.
 131. Крسمановић, Б., *Информационе и комуникационе технологије и квалитет ревизорског извештаја*, Златибор, 3-5. јун 2004.
 132. Крстић, Б., *Финансијско извештавање о структури капитала*, СРРС, Златибор, XXXVIII симпозијум, 24-26. мај 2007.
 133. *Кировине SONY-ја од 1988. године*, Ravy Sarathy, SONY корпорација, 1998.
 134. Малешевић, Ђ., Андрић, М., *Стање и перспективе ревизије у Србији*, XXXVI симпозијум, Златибор, 26-28. јун 2005.
 135. Малинић, С., *Рачуноводствена професија у функцији побољшања финансијског извештаја*, Рачуноводство број 10, СРРС, Београд, 2005. , стр. 33-37.
 136. Малинић, С., *Даљи развој рачуноводственог информационог система*, Зборник радова, Куда иде Србија остварења и домети реформи, Економски факултет и Научно друштво економиста са Академијом економских наука, Београд, мај 2008.
 137. Малинић, С., *Информације управљачког рачуноводства као основа за*

- ефикасно у предузећем*, XXIX симпозијум СРРС, Златибор, 1998.
138. Малинић, С., *Међународна образовна регулатива за професионалне рачуновође*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор 25-27. мај 2006.
 139. Малинић, С., *Улога професије у обезбеђењу квалитета финансијског извештавања*, СРРС, Златибор 3-5. јун 2004.
 140. Малинић, С., (2015), *Рачуноводствено нефинансијско извештавање – одговор на изазове савременог менаџмента предузећа*, Зборник радова, 46. симпозијум СРРС, Златибор.
 141. Малинић, Д., (2015), *Критички осврт на садржину и структуру званичних финансијских извештаја*, Зборник радова, 46. симпозијум СРРС, Златибор.
 142. Марковић, Д., *Прилог социолошком промишљању глобалне економије*, Економске теме, бр. 1-2. Ниш, 2006.
 143. Миловановић, С., *Финансијски скандали у контексту законске регулативе финансијског извештавања*, СРРС, Златибор XXXVII симпозијум, Београд, 25-27. јун 2006.
 144. Новићевић, Б., Дејан, Ј., *Међународни стандарди финансијског извештавања*, СРРС, Београд, 2007.
 145. Новићевић, Б., Шкобић, П., *Улога и значај Савеза рачуновођа и ревизора Србије за развој рачуноводства и рачуноводствене професије*, XXXVI симпозијум, СРРС, Златибор, 26-28. мај 2005.
 146. Новићевић, Б., *Кључни принципи професионалне етике у финансијском извештавању*, СРРС, Златибор, 25-27. мај 2006.
 147. Новићевић, Б., *Утицај глобализације на финансијско извештавање*, СРРС, Златибор, 3-5. јун 2004.
 148. Новићевић, Б., (2002), *Осврт на рад II семинара СРРС, Рачуноводство, 11/01, СРРС Београд, стр. 3. и 4.* (Према: Дмитровић-Шапоња, Љ и Тубић-Раковачки, С. *Рачуноводствено комуницирање у савременим условима привређивања*, 33. симпозијум – Стандардизација финансијског извештавања у условима интернационализације бизниса, СРРС, Београд.
 149. Новићевић, Б., (2015), *Узроци и последице нквалитетног финансијског извештавања*, Зборник радова, 46. симпозијум СРРС, Златибор.
 150. Петковић, М., Живаљевић, А., Багарић, И., *Трендови организовања високо образовних институција у свету и код нас*, Национална конференција о квалитету, Зборник радова, Асоцијација за квалитет и стандардизацију Србије, Крагујевац, 19-21. мај 2005.
 151. Петровић, М., *Пола века учествовања организације рачуновођа Србије у међународним рачуноводственим збивањима*, Рачуноводство, број 10, СРРС, Београд, 2005.
 152. Петровић, М., *Смисао и корист од рачуноводствених стандарда*, књига II, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд 2002.
 153. Полић, Р. С., *Поставка електронског пословања и извештавања на интернет посредством стандарда ХБРЛ*, Рачуноводство, часопис, СРРС, Београд, 2003.
 154. Pribil, K., *Ministerial conference, Financial Market Authority, Viena*,

Thursday, March 16., 2006.

155. *Процеси глобализације, Реч* бр. 68/14, Часопис за књижевност, културу и друштвена питања, Београд, децембар 2002.
156. Ранковић, Ј., Илић, Г., Стевановић, Н.; *Коментар и критичка анализа Закона о рачуноводству и Контног плана*, Економика предузећа бр. 3-4/89.
157. Ранковић, Ј., *Поводом иновирања закона о рачуноводству*, Привредни саветник, октобар 2002.
158. *Ревивија за рачуноводство ин финансије*, Звеза рачуноводиј, финансијских ин ревизорјев Словеније
159. Спасић, Д., *Компаративна анализа улоге међународних професионалних удружења у примени међународне рачуноводствене регулативе*, XXXIV симпозијум, CRRS, Златибор 29-31. мај 2003.
160. Спасић, Д., *Рачуноводствена професија и међународно финансијско извештавање*, Изазови рачуноводствене професије у условима глобализације финансијског извештавања, CRRS, Златибор 3-5. јун 2004.
161. Специјализација интерних ревизора, *Интернал аудит ин банкс анд тхе супервизор релатионшип витх аудиторс*: А, Сурвеу, Басел, Committee on Banking Supervision, Basel, август 2002.
162. Станчић, П., *Креирање нове вредности предузећа-императив савременог финансијског менаџмента*, CRRS, Златибор, 26-28 мај 2005.
163. Стевановић, Н., *Професионална одговорност и јавни интерес*, Зборник радова, *Рачуноводство и пословне финансије у условима глобализације светске привреде*, CRRS, Златибор, 1999.
164. Стојановић, Д.Д., *Рачуноводство и савремене рачунске технологије*, Финансије, број 3-4/01, Београд.
165. Стојановић, Р., *Финансијски извештаји као основ формирања циљне добити*, Зборник радова, XXXVIII симпозијум, Златибор 24. -26. мај 2007.
166. Стојановић, Р., (2015), *Компаративни приступ регулаторном оквиру финансијског извештавања*, Рачуноводство, бр. 4/15.
167. Стојановић, Р., (2014), *Ефекти Директиве ЕУ 2013/34 на финансијско извештавање*, Рачуноводство бр. 1-2/14.
168. Стојановић, Р., (2014), *Конвергенција извештавања малих и средњих ентитета и великих ентитета кроз призму међународне регулативе*, Зборник радова 9. конгреса РР Црне Горе, Институт сертифицираних рачуновођа ЦГ, Бечићи, стр. 322 и 323.
169. Стојилковић, М., Крстић, Ј., *Актуелна рачуноводствена регулатива и пракса*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова, XXXVI симпозијум Златибор, 29-31. мај 2003.
170. Стојилковић, М., *Актуелна питања периодичног финансијског извештавања-оцена и могући правци развоја*, СРРС; Златибор, 24-26 мај 2007.
171. Шкобић, П., *Рачуноводствена регулатива у Србији-стање и очекивања*, XXXVII симпозијум, СРРС, Златибор 25. -27. мај 2006.
172. Шошкић, Д., *Инвестициони фондови у Србији:досадашње искуство*

- стање и перспективе*, XXXVIII симпозијум, 24-26 мај, Златибор, 2007.
173. Годоровић, З., *Финансијски извештаји као инструмент пословног комуницирања*, XXXVII симпозијум, CRRS, 25-27. мај, Златибор, 2007.
174. Урошевић, Н., *Развојни пут система финансијског извештавања у последњих 20 година*, CRRS, Београд, јул-август 2004.
175. Вељовић, К., Јечменица, Т., *Квалитет финансијске регулативе*, Квартални монитор број 9, Београд, април-јун 2007.
176. Веселиновић, П., *Оживљавање привредних активности у условима глобалних економских промена*, Економске теме, бр. 1-2/06, Ниш.
177. Вучићевић, М., *Главне разлике у финансијским извештајима САД и Немачке*, рад је представљен у часопису *Индустрија* бр. 1-2/03, а представљен је као део резултата истраживања у оквиру пројекта финансираног од стране МНТРС као пројекат 1491, Београд.
178. Вучковић, С., *Међународна и национална регулатива финансијског извештавања и ревизије у банкама*, XXXVII симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 25-27. мај 2006.
179. Вукелић, Г., *Рачуноводствено извештавање као ослонац финансијског менаџмента*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, XXXVI симпозијум, Златибор, 26-28. мај 2005.
180. Вуњак, Н., Ковачевић, Љ., *Извештавање финансијских посредника у функцији заштите инвеститора на берзи*, Златибор, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 25-27. мај 2006.
181. Вуњак, Н., *Финансијско извештавање и финансијско тржиште*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, XXXV симпозијум, 3-5. јун 2004. 43.
182. Уеомин, З., „Економска еволуција: глобализација две хиљаде година стварања“, *Рачуноводство*, Часопис за рачуноводство, ревизију и пословне финансије, Београд, септембар 2002.

Интернет странице

183. *Очекивани тренд процеса глобализације до 2027. године*, Документација IEN на пројекту MNTR 1464, Београд, 2002/2003.
184. *Оквир за састављање и презентацију финансијских извештаја, (2010), СРРС: МСФИ (вол. 1), Београд: (65-91).*

Остало

185. 2003 Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, IFAC.
186. Handbook of International Auditing, (2004), Assurance, and Ethics Pronouncements, IFAC; 284.
187. 2004 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards.
188. Андријашевић, М., Перовић, С., Интернационални симпозијум, XI Интернационални симпозијум, Symorg 08, Београд, 2008.

189. Code of Ethic for professional Accountants, IFAC 2003.
190. Direktive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013.
191. Direktive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014.
192. Ђирић, Ј., *Инвестициони фондови као дугорочни извор финансирања предузећа*, XI Интернационални симпозијум Symorg 08, Универзитет у Београду, 2008.
193. *Етички кодекс за професионалне рачуновође*, СРРС, Београд, 2007.
194. Група аутора., Међународни рачуноводствени стандарди у нашој пословној пракси, I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX и X јесењи Семинар, СРРС, Златибор, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 и 2009.
195. Група аутора., Међународни рачуноводствени стандарди, „Ревикон“ Сарајево.
196. Група аутора., Примена новог контног оквира према МРС, СРРС, Београд, 2004.
197. Група аутора., Зборници радова, XXX, XXXI, XXXIII, XXXIV, XXXV, XXXVII, XXXVIII, XXXIX и XL Симпозијум Савеза РР Србије, Златибор, 1999, 2000, 2002, 2003, 2004, 2006, 2007, 2008 и 2009.
198. *Independence Standards Board: A Conceptual Framework for Auditor Independence*, ISB, 2000.
199. International Accounting and reporting issues 2001 – UNCTAD
200. International Accounting and reporting issues 2002 – UNCTAD
201. International Accounting and reporting issues 2003 – UNCTAD
202. International Accounting and reporting issues 2005 – UNCTAD
203. International Accounting and reporting issues 2006 – UNCTAD
204. International Accounting and reporting issues 2007 – UNCTAD
205. International Accounting and reporting issues 2008 – UNCTAD
206. International Education Guidelines for Professional Accountants (IEGs)-IFAC, 2004.
207. International Education Papers for Professional Accountants (IEPs)-IFAC 2004.
208. International Education Standards I-7-IFAC, 2004.
209. International Financial Reporting Standards - IASB, London, 2004.
210. International Financial Reporting Standards - IASB, London, 2005.
211. International Financial Reporting Standards - IASB, London, 2007.
212. International Standard on Quality Control (ISQC) 1, «Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements», including related conforming amendments-IFAC 2004.
213. Извештај о поштовању стандарда и прописа (ROSC), Београд, 24. јун 2005.
214. Јеремић, Љ., *Основи финансија*, Универзитет Сингидунум, Факултет за пословну информатику, Београд, 2007.
215. *Кодекс професионалне етике удружења власника професионалних рачуноводствених агенција*, Нови Сад, 22. 01. 2008.

216. Logarrigne, J., Logarrigne, P., Albert., *Le drouit comptable*, Edition S. A. Paris 1984. Према Ранковић, Ј., Илић, Г., „Међународни стандард финансијског извештавања 1-примена по први пут“, *Цекос ин*, јун 2004.
217. Малинић, С., *Карактеристике и контрола финансијског извештавања*, 33. Национална конференција о квалитету, Крагујевац, 10-12. мај 2006.
218. *Међународни рачуноводствени стандарди*, СРРС, Београд, 2007.
219. *Међународни стандарди и саопштења, ревизије, уверавања и етике*, Међународна федерација рачуновођа, Савез рачуновођа Србије, 2006.
220. *Међународни стандарди ревизије*, превод, СРРС, Београд, 2004.
221. *Међународни стандарди ревизије*, СРСС, Београд, 2002.
222. Мићуновић, Д., *Предговор за књигу Корупција у Србији*, Центар за либерално демократске студије, Београд, 2001.
223. Мијатовић, О., *Организација књиговодства с посебним освртом на југословенске услове*, SRFRS, Београд, 1991.
224. Миленковић, Д., Јовановић, Д., „Карактеристике система управљања електронском документацијом“, Суморг, Симпозијум са међународним учешћем, Зборник радова, Београд, 2006.
225. Милојевић, Д., *Извештај независног ревизора о адекватности информација обелодањених уз финансијске извештаје*, Чланак за 5. Симпозијум Републике Српске, Зборник радова, Теслић, 2001.
226. *Национални рачуноводствени образовни стандард РОС-31*, Београд, 2006.
227. Перић, М., „Банкротство *Enrona*“, XI интернационални симпозијум, Sumorg 08, Београд, 2008.
228. Полић, С., *Глобални развој информационих технологија захтева усаглашавање стандарда*, Рачуноводствени софтвер, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, јул 2003.
229. Правилник о садржини и форми образаца финансијских извештаја за привредна друштва, задруге и предузетнике, „Сл. гласник РС“, бр. 95/14.
230. Правилник о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру.
231. Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним извештајима микро и других правних лица, Сл. гласник РС, бр 118/13. и 95/14.
232. *Професионална пракса интерне ревизије*, СРРС, 2006.
233. Пројекат 1464 MNTR Републике Србије „Унапређивање извоза и међународне конкурентности индустрије Србије“ у 2003. години. Носилац истраживања Институт економских наука, Београд, 2003.
234. Рачуноводствени образовни стандард ROS 31 или професионално оспособљавање рачуновођа, *Службени гласник* број 88/93, Одлука о утврђивању ревидираног финансијског извештаја ЈРС 31 објављена је у *Сл. гласник РС* број 85/2003, Београд, 2003.
235. Радовић, М., *Корпорационо искуство – искуства корпорација у Војводини и изгледи за даљи развој*, Докторска дисертација уз менторство проф. др Горана Анђелића, Факултет техничких наука-Депртман за индустријско инжињерство и менаџмент, Универзитет у

- Новом Саду, јануар, 2008.
236. Стојиљковић, С., Гузина, В., *Приручник за примену Међународних стандарда финансијског извештавања у процењивању и признавању билансних позиција и састављању финансијских извештаја*, Београд, мај 2008.
 237. Вукмировић, Д., Шутић, В., Павловић К., Будимир, Ј., „Употреба ИСТ и информационо друштво у Србији“, Зборник радова, XIII конгрес, Београд, 2007.
 238. Закон о рачуноводству, „Службени гласник РС“, бр. 62/13.
 239. Закон о ревизији, „Службени лист СРЈ“, бр. 62/13.
 240. Закон о рачуноводству, „Службени лист СФРЈ“, бр. 12/89.
 241. Закон о рачуноводству, „Службени лист СРЈ“, бр. 18/93.
 242. Закон о рачуноводству, „Службени лист СРЈ“, бр. 46/96.
 243. Закон о ревизији рачуноводствених исказа, „Службени лист СРЈ“, бр. 30/96.
 244. Закон о привредни друштвима, „Службени гласник РС“, бр. 36/11. и 5/15.
 245. Законом о финансијском пословању, „Службени лист СФРЈ“, бр. 10/89.
 246. Збирка прописа из рачуноводства, Рачуноводство и пракса, број 1/07., Београд, 2007.
 - [www.paragraf.rs/februar 2015/br. 109.](http://www.paragraf.rs/februar%202015/br.109)
 - [www.paragraf.rs/avgust 2015/br. 120/121.](http://www.paragraf.rs/avgust%202015/br.120/121)
 - [www.paragraf.rs/oktobar 2015/br. 125.](http://www.paragraf.rs/oktobar%202015/br.125)
 - www.aicpa.org, приступљено 25.02.2016.
 - www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs, 08.04.2016.
 - [www.paragraf.rs/16-31. januara 2016/br. 131.](http://www.paragraf.rs/16-31.januara%202016/br.131)
 - [www.poslovnisavetnik.net/maj 2018/br.17.](http://www.poslovnisavetnik.net/maj%202018/br.17)
 - [www.poslovnisavetnik.net/jul-avgust 2018/br.19-20.](http://www.poslovnisavetnik.net/jul-avgust%202018/br.19-20)
 - [www.poslovnisavetnik.net/oktobar 2018/br. 22.](http://www.poslovnisavetnik.net/oktobar%202018/br.22)
 - [www.poslovnisavetnik.net/decembar 2018/br.23.](http://www.poslovnisavetnik.net/decembar%202018/br.23)

Биографија аутора

Рођена сам 10.07.1989. године у Лесковцу. Од рођења сам живела у Лесковцу, где сам завршила основну школу, са одличним успехом, а затим Средњу економску школу „Ђука Динић“, у Лесковцу такође са одличним успехом.

Школске 2011/12. године уписала сам Економски факултет у Нишу, програм „Менаџмент предузећа“. Дипломирала сам 2014. године и у току студија постигла сам просечну оцену 9,17. Дипломске и мастер дипломске студије права завршила сам на Правном факултету Привредне академије у Новом Саду.

Након завршетка факултета уписала сам мастер студије на Економском факултету у Нишу програм "Менаџмент предузећа" и све испите предвиђене наставним програмом факултета положила са просечном оценом 10,00.

У периоду од септембра 2015. радим као професор економске групе предмета у Средњој школи „Прокоповић“ у Нишу.

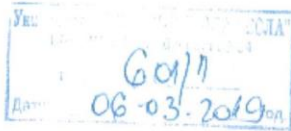
Положила је стручни испит и добила лиценцу да се може бавити професуром у средњем образовању,

Од октобра 2015. сарадник сам на Нишкој пословној школи струковних студија у Нишу за ужу научну област Рачуноводство, финансије и банкарско-берзанско пословање.

Објавила сам неколико радова и учествовала на Међународним конференцијама са рефератима, које сам саопштавала на енглеском језику.

У штампи су ми два рада и монографија Техничко-технолошки прогрес и привреда Србије.

МСц Тијана Б. Прокоповић



Прилог 1.

Изјава о ауторству

Потписани-а: Тијана (Братислав) Прокоповић

број уговора са датумом потписивања: 3162/1 од 15. 10. 2015. год.

Изјављујем

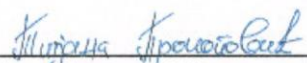
да је докторска дисертација под насловом:

Прилог изучавању финансијских извештаја и вредновање економских ефеката и перформанси ентитета на основу функција рачуноводства, контроле и ревизије

-
-
- резултат сопственог истраживачког рада,
 - да предложена дисертација у целини ни у деловима није била предложена за добијање било које дипломе према студијским програмима других високошколских установа,
 - да су резултати коректно наведени и
 - да нисам кршио/ла ауторска права и користио интелектуалну својину других лица.

Потпис докторанда

У Београду, 06. 03. 2019. год.


Тијана (Братислав) Прокоповић

Прилог 2.

**Изјава о истоветности штампане и електронске верзије
докторског рада**

Име и презиме аутора: **Тијана (Братислав) Прокоповић**

Број уговора са датумом потписивања: **3162/1 од 15. 10. 2015. год.**

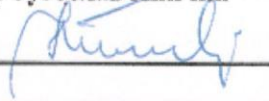
Студијски програм: **менаџмент одрживог развоја**

Наслов рада:

**Прилог изучавању финансијских извештаја и вредновање економских
ефеката и перформанси ентитета на основу функција рачуноводства,
контроле и ревизије**

Ментор: проф. др Југослав Аничич

Потпис ментора

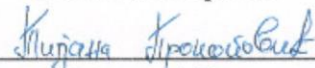


изјављујем да је штампана верзија мог докторског рада истоветна електронској верзији коју сам предао/ла Универзитетској библиотеци Универзитета „Унион-Никола Тесла“ у Београду.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци везани за добијање академског звања доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада.

Ови лични подаци могу се објавити у електронском каталогу и у публикацијама Универзитета „Унион- Никола Тесла“ у Београду.

Потпис докторанда



Тијана (Братислав) Прокоповић

У Београду, 06. 03. 2019. год.

Прилог 3.

Изјава о коришћењу

Овлашћујем Универзитетску библиотеку Универзитет „Унион-Никола Тесла“ да у Дигитални репозиторијум Универзитета унесе моју докторску дисертацију под насловом:

Прилог изучавању финансијских извештаја и вредновање економских ефеката и перформанси ентитета на основу функција рачуноводства, контроле и ревизије

која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао/ла сам у електронском формату погодном за трајно архивирање.


Моју докторску дисертацију похрањену у Дигитални репозиторијум Универзитета „Унион-Никола Тесла“ могу да користе сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons) за коју сам се одлучио/ла.

1. Ауторство
2. Ауторство - некомерцијално
3. Ауторство – некомерцијално – без прераде
4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима
5. Ауторство – без прераде
6. Ауторство – делити под истим условима

(Молимо да заокружите само једну од шест понуђених лиценци, кратак опис лиценци дат је на полећини листа).

Потпис докторанда

У Београду, 06. 03. 2019. год.


Тијана (Братислав) Прокоповић

1. Ауторство - Дозвољавање умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце, чак и у комерцијалне сврхе. Ово је најслободнија од свих лиценци.
2. Ауторство – некомерцијално. Дозвољавање умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела.

3. Ауторство - некомерцијално – без прераде. Дозвољава се умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела. У односу на све остале лиценце, овом лиценцом се ограничава највећи обим права коришћења дела.

4. Ауторство - некомерцијално – делити под истим условима. Дозвољава се умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада.

5. Ауторство – без прераде. Дозвољава се умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела.

6. Ауторство - делити под истим условима. Дозвољава се умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада. Слична је софтверским лиценцама, односно лиценцама отвореног кода.