



INSTITUCIJE MERODAVNE ZA HARMONIZACIJU FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

THE INSTITUTIONS COMPETENT IN THE HARMONIZATION OF FINANCIAL REPORTING

Marina Stefanović¹, Živojin Prokopović²

Rezime: Savremeno poslovanje karakteriše veoma izražena težnja prema harmonizaciji finansijskog izveštavanja. Pošto je ono determinisano pravnim regulativama pojedinih zemalja, prirodno je - postoje značajne razlike među njima. Naime, te krupne razlike u praksi finansijskog izveštavanja kompanija po pojedinim zemljama komplikuju posao onih koji pripremaju, konsoliduju, revidiraju i interpretiraju objavljene informacije. U nameri da spreče ili umanje postojeće razlike izvestan broj institucija u svetu uključio se u posao harmonizacije računovodstva i njegovog finansijskog izveštavanja.

Ključne reči: harmonizacija, ujednačavanje, institucije, finansijsko izveštavanje...

Abstract: The contemporary business involves highly expressed tendency to harmonize the financial reporting. As the financial reporting is determined by single country's regulations, the consequence is the discrepancy among them. In fact, those substantial discrepancies in financial reporting practice of the companies in various countries complicate the procedures of those who prepare, consolidate, revise and interpret the published information. With the aim to prevent or reduce the existing discrepancies a certain number of institutions worldwide are involved in the process of accounting harmonization and financial reporting.

Keywords: Harmonization, institutions, equalization, financial reporting.

UVOD

Harmonizacija finansijskog izveštavanja je, nema sumnje, uslovljena internacionalizacijom finansijskih tržišta. Sve dok su potrebe kompanija za kapitalom mogle biti zadovoljavane na finansijskim tržištima u okviru nacionalnih granica bila je dovoljna harmonizacija izvršena na nacionalnom nivou. Harmonizacija finansijskog izveštavanja još uvek je nedovoljna, tvrde analitičari - dobri poznavaoци ove problematike. Smatra se da tome u prilog ide i sve veća internacionalizacija finansijskog tržišta. U vezi sa tim, po-treba da se obezbedi uporedivost finansijskih izveštaja na međunarodnom nivou dovela je, najpre, do osnivanja Komiteta za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Committee – IASC), čiji je osnovni cilj da putem izrade, objavljivanja i sprovođenja Međunarodnih računovodstvenih standarda/Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (MR-S/MSFI) doprinese povećanju harmonizacije u finansijskom izveštavanju. Aktivnosti Komiteta za međunarodne računovodstvene standarde (IASC), naročito u poslednjoj deceniji, dovele su do prihvatanja MRS/MSFI od strane velikog broja zemalja, te

¹ Dipl. ecc. mast. Marina D. Stefanović, Ekonomska poslovna škola – Niš

² Mr Živojin B. Prokopović, Ekonomska poslovna škola – Niš

kompanija iz zemalja koje imaju svoje nacionalne standarde. Ovako snažan proces uvođenja MRS/MSFI u finansijsko izveštavanje uslovljen je brojnim faktorima.

I Evropska unija je podržala MRS/MSFI prihvatanjem da od 2005. godine finansijski izveštaji kompanija (čije se akcije kotiraju na berzama) budu sastavljeni uz primenu MRS/MSFI. Danas velike kompanije iz zapadne Evrope, već nekoliko godina unazad, da bi mogle istupati na međunarodnom tržištu kapitala, svoje finansijske izveštaje sastavljaju saglasno MRS/MSFI. Zbog svega navedenog, MRS/MSFI mogu se danas označiti kao jedini instrument harmonizacije finansijskog izveštavanja na međunarodnom nivou. Iako IASC nema mogućnost nametanja obaveze u primeni MRS/MSFI, podrška koju primena računovodstvenih standarda dobija od strane EU, Međunarodne organizacije komisija za HoV (International Organization of Securing Commissions and Similar – IOSCO), Međunarodnog monetarnog fonda (IMF), Svetske banke (IBRD), Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) i drugih profesionalnih računovodstvenih organizacija je ogromna. Ovako široko prihvaćeni MRS/MSFI trebalo bi da odražavaju tanani balans između kontraproduktivne kompletne uniformnosti i konfuznih i nepotrebnih različitosti.

1. ODBOR ZA MEĐUNARODNE RAČUNOVODSTVENE STANDARDE (IASB)

SAD, Velika Britanija i Kanada formirale su 1965. godine međunarodnu grupu za računovodstvena istraživanja (AISG), sa zadatkom da prouči računovodstvenu teoriju i praksu zemalja članica. Nakon priključenja još šest država (Australija, Francuska, Nemačka, Holandija, Meksiko i Japan), 1973. godine, formiran je **Komiteo za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Committee – IASC)**, kao nedržavna organizacija, sa zadatkom da kreira i formuliše Međunarodne računovodstvene standarde. Tačnije, Komiteo je formiralo 16 profesionalnih računovodstvenih asocijacija navedenih zemalja. Danas, ova asocijacija broji preko 150 članica iz oko 120 zemalja (među kojima je i naša zemlja od 1997. godine), a od 01.04.-2001. godine novi naziv ovog tela je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board - IASB). Njegov zadatak objavljen je prvi put 1975., kao Predgovor saopštenjima Međunarodnih računovodstvenih standarda. On je, potom, izmenjen 1978., da bi se (posle ponovnih izmena) pojavio 1983. u sadašnjem obliku. Zadaci IASB-a su: (1.)

- Formulisanje i publikovanje računovodstvenih standarda u javnom interesu, koji će se primenjivati prilikom prezentacije finansijskih izveštaja i promovisanja njihovog prihvatanja i primenjivanja širom sveta i
- Unapređenje i harmonizacija regulative, računovodstvenih standarda i postupanja, koji se odnose na prezentaciju finansijskih izveštaja.

Sedište IASB-a je u Londonu i, može se reći, najpoznatija je profesionalna institucija ove vrste, merodavna za izradu i usavršavanje Međunarodnih računovodstvenih standarda/Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (MRS/MSFI). Upravni odbor IASB-a čini 14 članova, pri čemu je potrebno 8 za uspostavljanje računovodstvenog standarda. IASB je za kratko vreme objavio značajan spisak MRS/MSFI. Ideja IASB-a je bila da za početak smanji preteranu različitost u izveštavanju, umesto da odmah forsira kompletnu jednoobraznost. U međuvremenu, IASB je pristupio Međunarodnoj federaciji računovođa (The International Federation of Accountants - IFAC), zadržavajući svoju potpunu samostalnost po pitanju pripremanja i usvajanja MRS/MSFI. Bitno je da je prema sklopljenom sporazumu sa IFAC-om, uslov za članstvo u IASB, prijem u članstvo ove federacije.

2. MEĐUNARODNA ORGANIZACIJA KOMISIJA ZA HARTIJE OD VREDNOSTI (IOSCO)

Međunarodna organizacija komisija za HoV (International Organization of Commissions and Similar Organizations - IOSCO) osnovana je u Montrealu (Kanada), a ime koje danas nosi dobila je 1987. godine. Ova uticajna međunarodna institucija sastoji se od komisija za HoV i sličnih vladinih agencija širom sveta. Inače, IOSCO u značajnoj meri doprinosi sve većoj važnosti MRS/MSFI, čija je

podrška IASB-u presudna u naporima za harmonizaciju računovodstva i finansijskog izveštavanja. Članovi IOSCO-a saglasili su se da: (1.)

1. saraduju u cilju postavljanja bolje regulacije na tržištu kako na nacionalnom, tako i na međunarodnom nivou,
2. razmenjuju vredna iskustva u cilju promovisanja i razvoja nacionalnih tržišta,
3. ujedinjuju svoje snage u cilju uspostavljanja standarda i stalnog nadzora nad međunarodnim transakcijama hartija od vrednosti i
4. obezbeđuju međusobnu pomoć u cilju ostvarivanja integriteta tržišta i to rigoroznom upotrebom standarda, kao i stalnom borbom protiv raznih napada.

IOSCO ima presudan uticaj pri odlučivanju o tome koji MRS/MSFI odgovaraju uslovima kojima svetske berze uslovljavaju kotiranje HoV. Takođe, cilj ove organizacije je poboljšanje međunarodnog kretanja kapitala. Ključna stvar u postizanju ovog cilja je redukovanje brojnih različitih regulativa HoV i računovodstvene prakse koje zahteva svetsko tržište kapitala. Isto tako, o-va organizacija javno podržava napore oko harmonizacije izveštavanja, jer je značajno uticala na rad IASB i zaslužna je za smanjenje opcija u okviru postojećih standarda. Prihvatanje MRS/MSFI, od strane njegovih članova, uslovljeno je smanjenjem broja računovodstvenih metoda u okviru standarda, što je u funkciji zadovoljenja potreba glavnih tržišta i međunarodnog okruženja. Usaglašavanje IOSCO i IASB, koje je postignuto u maju 2000., ide u pravcu obaveznosti primene MRS/MSFI u finansijskom izveštavanju za emisije HoV koje prelaze granicu i za preduzeća povezana poslovnim odnosima sa ino-stranstvom.

3. MEĐUNARODNA FEDERACIJA RAČUNOVOĐA (IFAC)

Snažan doprinos procesu harmonizacije finansijskog izveštavanja pruža i *Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants - IFAC)* - asocijacija profesionalnih računovodstvenih tela, a ne država, koja su istovremeno i članovi IASB-a. Ova asocijacija okuplja preko 2,5 miliona računovođa. Sa sedištem je u Njujorku. IFAC je 1976. prerastao iz organizacije koja je osnovana 1972., a zvala se Međunarodni koordinacioni komitet za računovodstvenu profesiju (ICCAP), čiji je cilj bio sprovođenje posebnih studija o profesionalnoj računovodstvenoj etici, edukaciji i obuci. Brojne aktivnosti IFAC-a odvijaju se u svim oblastima računovodstva, revizije i bankarstva, itd. Prilikom osnivanja, ciljevi IFAC-a bili su: (1.)

- Izrada dokumenata koji će služiti kao smernica za međunarodnu revizorsku praksu,
- Utvrđivanje zahteva i izrada programa za profesionalnu edukaciju i obuku računovođa,
- Sakupljanje, analiziranje, istraživanje i širenje informacija o javnoj računovodstvenoj praksi,
- Održavanje bliskih kontakata sa korisnicima finansijskih izveštaja, uključujući finansijske institucije, državu i druge,
- Ustanovljenje redovne komunikacije između članova IFAC-a i drugih zainteresovanih organizacija putem medija i časopisa i
- Organizovanje međunarodnih kongresa računovođa (svakih 5 godina).

Današnji ciljevi IFAC-a su da služi javnom interesu kroz jačanje računovodstvene profesije, što se postiže kreiranjem i promovisanjem kvalitetnih profesionalnih standarda koji treba da budu osnov za usaglašavanje revizorske prakse u svetu.

Takođe, treba istaći da je januara 2002. IFAC objavila *Etički kodeks profesionalnih računovođa*, u kome su data nova pravila nezavisnosti računovodstvenih radnika. IFAC je preko Etičkog kodeksa odlučio da ažurira pravila za nezavisnost, jer su nastupile promene u globalnoj ekonomiji, razvoju tehnologije i širenju usluga računovodstvene profesije.

4. TELA I ORGANIZACIJE EU

Proces evropske harmonizacije finansijskog izveštavanja, koji je otežan i usporen zbog krupnih razlika u nacionalnim računovodstvenim sistemima zemalja i koji je uslovljen različitim kulturnim, društvenim, političkim i pravnim faktorima, utiče ne samo na zemlje članice EU, već i na ostale

zemlje sveta. U EU postoji čitav niz tela i organizacija koji se bave računovodstvom i revizijom, a od kojih su najvažnije:

- Evropski parlament,
- Savet Evropske unije,
- Evropska komisija,
- Računovodstveni regulatorni komitet i
- Evropska savetodavna grupa za finansijsko izveštavanje.

Evropski parlament, zajedno sa Savetom EU, predstavlja zakonodavno telo EU. U saradnji sa Savetom EU, osnovne funkcije Parlamenta su:

1. usvaja propise EU,
2. rukovodi budžetom i tako utiče na troškove EU i
3. sprovođi demokratski nadzor nad Evropskom komisijom.

Savet Evropske unije je glavno telo za donošenje odluka u EU i njegove osnovne funkcije su:

1. zajedno sa Parlamentom predstavlja zakonodavno telo EU,
2. vrši koordinaciju ekonomskih aktivnosti zemalja članica,
3. zaključuje u ime EU međunarodne ugovore,
4. zajedno sa Parlamentom rukovodi budžetom EU,
5. vodi zajedničku međunarodnu i bezbednosnu politiku i
6. vrši koordinaciju aktivnosti zemalja članica i usvaja kriterijume policijske i pravosudne saradnje, te po pitanjima kriminala.

Evropska komisija predstavlja izvršni organ EU sa funkcijama:

1. daje nacрте zakona Parlamentu i Savetu,
2. vrši primenu zakonodavstva EU,
3. ponaša se kao čuvar postupaka i zajedno sa Sudom pravde stara se da se propisi Zajednice pravilno i dosledno primenjuju i
4. predstavlja Uniju na međunarodnoj sceni.

Evropska Komisija je 1990. godine objavila je da se pridružuje Kon-sultativnoj grupi IASB-a. Takođe, 1991. EU je formirala Računovodstveni savetodavni forum za regulatorna tela, sastavljajući i korisnike finansijskih izveštaja, sa osnovnim ciljem razmatranja standarda, ali ne i njihovog donošenja. Najvažniji odeljak Komisije za računovodstvo i reviziju je *Generalni direktorat za unutrašnje tržište*.

Računovodstveni regulatorni komitet osnovan je 2002. godine na osnovu Propisa 1606/2002, sa osnovnom funkcijom da daje mišljenja (na predloge Evropske komisije) da se određeni MRS/MSFI odobre za primenu.

Evropska savetodavna grupa za finansijsko izveštavanje je telo u EU, čije su glavne aktivnosti:

1. pružanje pomoći i stručne ekspertize Evropskoj komisiji u vezi sa primenom MRS/MSFI u zemljama EU,
2. učestvovanje u procesu izrade standarda u saradnji sa IASB-om i
3. razvoj računovodstvene regulative u EU sa MRS/MSFI.

5. POLITIČKE INSTITUCIJE ZA HARMONIZACIJU FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

Pored profesionalnih institucija koje su pokrenule proces harmonizacije finansijskog izveštavanja, a koje smo već obradili, ovom problematikom bave se još i političke institucije, kao što su Ujedinjene nacije (UN) i Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD).

Ujedinjene nacije (United Nations - UN) počele su da se interesuju za računovodstvo i potrebu unapređenja korporativnog izveštavanja prevashodno iz želje da kontrolišu uticaj međunarodnih kompanija na ekonomiju i kvalitet života u novoundustrijalizovanim zemljama. Tako su UN formirale Grupu eksperata za međunarodne računovodstvene standarde i izveštavanje, sa ciljem definisanja

minimalnih finansijskih i nefinansijskih podataka koje multi-nacionalne kompanije moraju da obelodane.

Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (Organization for Economic Cooperation and Development - OECD) osnovana je 1960. godine i predstavlja organizaciju 24 nacionalne vlade razvijenih zemalja. Uloga ove asocijacije je da podstiče kooperaciju između razvijenih zemalja, kao i da olakša cirkulaciju ekonomskih informacija sastavljanjem statističkih pregleda i pripremanjem finansijskih prognoza. Godine 1976. OECD je izdala Uputstva za multi-nacionalne kompanije, koja sadrže preporuke u vezi sa obelodanjivanjem podataka u finansijskim izveštajima.

ZAKLJUČAK

Opšte prihvaćeno mišljenje u računovodstvenoj profesiji je da je neophodna aktivnost i saradnja svih nacionalnih i međunarodnih institucija i drugih tela na planu harmonizacije finansijskog izveštavanja i uopšte računovodstva, kako bi se poboljšala uporedivost finansijskih izveštaja kompanija. S tim u vezi, posebna pažnja posvećena je procesu globalne i evropske harmonizacije finansijskog izveštavanja, procesu koji je stvoren, pokrenut i vođen od strane nekoliko profesionalnih institucija: Komiteta za međunarodne računovodstvene standarde (IASC), Međunarodne federacije računovođa (IFAC), Međunarodne organizacije komisija za hartije od vrednosti (IOSCO), Komisije EU, i političkih institucija - Ujedinjenih nacija (UN), te Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD).

Finansijski izveštaji neophodna su informaciona osnova kako internim tako i eksternim korisnicima za ocenu imovinskog, finansijskog i rentabilnog položaja kompanija. Ova okolnost uticala je na shvatanje da prioritetne aktivnosti nacionalnih i međunarodnih računovodstvenih institucija treba da budu na planu uspostavljanja i izgradnje računovodstvenih načela i standarda, kojih moraju da se pridržavaju kompanije prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja.

LITERATURA

1. Mikerević, D: Zbornik radova sa XXXIII simpozijuma na Zlatiboru, SRRS, Beograd, 2002.,
2. Vodič za primenu MRS, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Gloucester House, Silbury Boulevard, Central Milton Keynes MK 92 HL, 1996., Prevod Zagreb.,
3. Dmitrović Šaponja, LJ. i Tubić Rakovački S: Zbornik radova sa XXXIII simpozijuma na Zlatiboru, SRRS, Beograd, 2002.,
4. Karel van Hulle, Companies must use IASCs to list on EU exchange, "Accountancy", The leading magazine for the accounting world, London, July, 2000. – prevod Nevenka Petrović u časopisu SRR Republike Srpske, „Finran“, br. 12/2001.,
5. Krstić, J: „Instrumenti finansijsko-računovodstvenog izveštavanja (pristup ex post i ex ante)“, Ekonomski fakultet Niš, 2002.