

УТИЦАЈ СПЕЦИФИЧНОСТИ ОКРУЖЕЊА НА СТАНДАРДЕ И ПРАКСУ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА

INFLUENCE OF ENVIRONMENTAL SPECIFICITY ON FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND PRACTICE

Данијела Ивков

Универзитет Унион – Никол Тесла, Београд, Србија

Раша Ристивојевић

Привредна комора Србије

Слободан Анђелковић¹

Универзитет Унион – Никола Тесла, Београд, Србија

Сажетак: У овом раду се указује да се примена Међународних стандарда финансијског извештавања може посматрати са више приступа. Један приступ полази до тога да процес смањивања разлика у праксама финансијског извештавања различитих земаља треба да резултира у примени јединственог сета Међународних стандарда финансијског извештавања за сва предузећа. На тој основи Међународни рачуноводствени стандарди/Међународни стандарди финансијског извештавања (МРС/МСФИ), могу бити прихваћени у некој земљи као једини оквир финансијског извештавања. Не водећи рачуна о специфичностима међународних разлик у финансијском извештавању, наша земља прихватила је МРС/МСФИ, као једини оквир финансијског извештавања свих предузећа, изузев микро и других предузетника. Други приступ, који се заступа у овом раду, полази од тога да постоје границе међународних разлика које опредељују ограничену и селективну примену МРС/МСФИ, и указују на потребу уважавања и друге важеће професионалне регулативе, рачуноводствене праксе наше земље, и добре праксе европских земаља. Наведена ограничења у примени МРС/МСФИ, представљају предмет излагања у другом делу рада.

Кључне речи: Међународни рачуноводствени стандарди; финансијско извештавање; окружење ентитета; пословне перформансе.

Abstract: This paper shows that application of the International Financial Reporting Standards may be considered using several approaches. One approach is that the process of diminishing of differences in financial reporting practices of different countries should result in application of a uniform set of International Financial Reporting Standards for all companies. Based on this, the International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS), may be accepted in a country as the only framework for financial reporting. Not taking into account specificities of international differences in financial reporting, our country has accepted the IAS/IFRS as the only framework for financial reporting for all companies, except for micro and other entrepreneurs. Other approach, which is supported in this paper, is that there are limits in international differences, which determine a limited and selective application of the IAS/IFRS, and indicate the need to observe also other applicable professional regulations, accounting practices of our country and good practices of the

¹ andjelkovic.dj@gmail.com

European countries. The aforesaid limitations in application of the IAS/IFRS are the subject matter considered in the second part of the paper.

Keywords: *International Accounting Standards; financial reporting; environment of the entity; business performances.*

УВОД

Међународни рачуноводствени стандарди могу се применити на различите начине. Један од начина је да се МРС/МСФИ могу користити као међународни benchmark у многим земљама које развијају сопствене стандарде. Други начин је, да се МРС/МСФИ користе као сопствени национални стандарди,² где спада и наша земља која је прихватила МРС/МСФИ као једини оквир финансијског извештавања свих предузећа (великих, средњих и малих предузећа).³ Овакав приступ наведеној концепцији близак је констатацији да се са смањивањем међународних разлика у финансијском извештавању (правни систем, опорезивање, извори финансирања и др.), може користити јединствени сет Међународних стандарда финансијског извештавања од стране свих предузећа у свету. Овакав став о незаменљивој улози МРС/МСФИ има своје недостатке, посебно када је реч о уважавању граница међународних разлика у финансијском извештавању, и делу финансијског извештавања које се односи на мала и средња предузећа. Због тога је одређени број земаља, у овом сегменту предузетништва (када је реч о малим и средњим предузећима), развио сопствене, националне стандарде.

Основни циљ рада је да укаже да, управо због значајних међународних разлика у појединим факторима институционалног оквира земље, МРС/МСФИ можемо користити као један од темељних међународних извора у развоју националних рачуноводствених стандарда. То другим речима значи, да теза о искључивој и глобалној примени МРС/МСФИ, односно „од стране свих компанија широм света“ не може добити практичну верификацију. Стог аспекта, у наредним излагањима се указује на различите приступе у примени МРС/МСФИ. Повезано са тим, у другом делу рада указује се и на међународне разлике и ограничења у примени МРС/МСФИ.

² Више о томе видети, Klikovac, A. (2008), *Financijsko izvještavanje u Europskoj Uniji*, Mate, Zagreb, стр. 83.

³ Закон о рачуноводству (2013), оп. цит., чл. 2 .

2. РАЗЛИЧИТИ ПРИСТУПИ У ПРИМЕНИ МЕЂУНАРОДНИХ СТАНДАРДА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА

Као што је у уводном делу наведено постоје различити приступи у примени Међународних рачуноводствених стандарда. Тренутно стање примене МРС/МСФИ је следеће:⁴

- У земљама где не постоје национални рачуноводствени стандарди, односно стандарди финансијског извештавања, или у земљама које су престале да их примењују, МРС/МСФИ се користе као сопствени национални стандарди.

- МРС/МСФИ се користе као међународни benchmark у многим индустријским земљама и земљама растућег тржишта које развијају сопствене стандарде.

- МРС/МСФИ прихватају бројне берзе и регулатори који дозвољавају страним или домаћим предузећима да предају финансијске извештаје састављене према МРС/МСФИ-има.

- МРС/МСФИ-е су признале Европска комисија и многа друга међународна тела.

Међународни рачуноводствени стандарди представљају један од основних међународних извора на коме се базира веома изражен процес светске хармонизације финансијског извештавања. Хармонизација је поступак уједначавања финансијских извештаја предузећа различитих земаља, како би се постигао задовољавајући степен упоредивости финансијских извештаја и како би се утврдиле границе до којих се они могу разликовати.⁵ Суочени са потребом хармонизације, лидери мишљења о финансијском извештавању веома дуго се баве проблемом проналажења и обликовања најкориснијег језика за комуницирање финансијских информација између предузећа. Најповољније решење, по њима, нађено је у установљавању јединственог сета висококвалитетних међународних рачуноводствених стандарда.⁶

У мају 2002. године, IASB је публикувао финални Предговор Међународним стандардима финансијског извештавања, са следећим основним циљевима:⁷

⁴ Klikovac, A. (2008), оп. цит., стр. 83.

⁵ Nobes, C., Parker, R. (2004), Comparative International Accounting, Prentice Hall, стр. 77.

⁶ Стефановић, Р. (2003), Међународни стандарди финансијског извештавања: суштина и инцијална примена, Банкарство, бр. 11/12, Београд, стр. 3.

⁷ Deloitte IAS PLUS, Preface to International Financial Reporting Standards, <http://www.iasplus.com/standard/preface.htm>, приступ 25. 01. 2014. Видети и Стефановић, Р. (2003), оп. цит., стр. 4-5.

- да развија сет висококвалитетних, разумљивих и применљивих глобалних рачуноводствених стандарда који ће за резултат имати висококвалитетне, транспарентне и упоредиве информације у финансијским извештајима, са намером да се инвеститорима, осталим учесницима на светским тржиштима капитала и другим корисницима помогне у доношењу економских одлука;

- да промовише употребу и обавезну примену ових стандарда;

- да у испуњавању наведених циљева узме у обзир субјекте према различитим величинама и врстама делатности којом се баве;

- да са националним доносиоцима стандарда активно учествује на проналажењу решења у приближавању (конвергенцији) националних рачуноводствених стандарда и IFRS.

У контексту наведених циљева, од посебне је важности објављивање меморандума разумевања од стране IASB и FASB у Сједињеним Америчким Државама, несумњиво најутицајнији професионални регулатори у области финансијског извештавања данас.⁸ Овом одлуком се обликује њихова међусобна сарадња ради већег степена усаглашености између америчких Општеприхваћених рачуноводствених принципа (U.S. GAAP) и Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRS-a) који су раније били познати под називом Међународни рачуноводствени стандарди (IAS).

У вези с тим, поставља се питање које су предности таквог усаглашавања? Успешан исход таквог усаглашавања значајно би побољшао ефикасност глобалних тржишта капитала: трошкови би се смањивали, побољшала би се упоредивост извештаја и било би побољшано корпоративно управљање. Наиме, путем финансијских извештаја компанија извештава екстерне заинтересоване стране о резултатима свог пословања и финансијском стању. Ако компанија намерава да инвестира у страну земљу или да прикупи сретства на међународном тржишту капитала, мора да направи финансијске извештаје које ће пословни партнери или инвеститори те компаније моћи да разумеју. Уколико се такви финансијски извештаји буду састављали или објављивали искључиво у складу са националним рачуноводственим стандардима, потенцијалним инвеститорима ће

⁸ Видети о суштини меморандума разумевања: Pacter, P., *Convergence of IFRS and U.S. GAAP*, The CPA Journal, March 2003, p. 67. Наведено према Стефановић, Р. (2003), оп. цит., стр. 5.

бити тешко да их тумаче и упоређују са финансијским извештајима других земаља. Извештавање искључиво на основу националних рачуноводствених стандарда може да утиче на активности прикупљања капитала предузећа. Инвеститорима су неопходне упоредиве и поуздане финансијске информације које прецизно осликавају економске резултате компаније. Мора постојати начин на који ће инвеститори моћи да упоређују компаније да би доносили рационалне одлуке о инвестирању. Инвеститори на светском тржишту посебно су заинтересовани да се информације којима се користе у доношењу стратегијских одлука темеље на стандардима који су препознатљиви у њиховој земљи и компатибилни са осталим земљама. Стога, на хармонизацију финансијског извештавања посебно инсистирају, поред носиоца нормативне регулативе, субјеката који састављају финансијске извештаје и корисници финансијских извештаја. То се може решити уколико компанија обезбеди рачуноводствене информације у складу са скупом рачуноводствених стандарда који је прихватила већина земаља.

Полазећи од ових и других проблема, постоје мишљења⁹ да процес смањивања разлика у праксама финансијског извештавања компанија из различитих земаља (који траје више од три деценије) треба да резултира у јединственом сету МСФИ, чија ће „практична примена од стране свих компанија широм света омогућити повећање упоредивости и транспарентности њихових финансијских извештаја.“ Овакви и слични ставови, погодују напред наведеном приступу „да у земљама где не постоје национални рачуноводствени стандарди, односно стандарди финансијског извештавања, или у земљама које су престале да их примењују, МРС/МСФИ се користе као сопствени национални стандарди“. Наведена констатација одсликава случај наше земље која је прихватила МРС/МСФИ као једини оквир финансијског извештавања свих предузећа, изузев микро субјеката и предузетника. Наиме, велика предузећа, као и предузећа која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја, имају обавезу да примењују МРС/МСФИ. Средња и мала предузећа примењују МРС/МСФИ за мала и средња предузећа.¹⁰ На тој основи МРС/МСФИ су прихваћени у нашој

⁹ Стефановић, Р., Богићевић, Ј. (2006), Разумевање међународних разлика у финансијском извештавању, Монографија: Корпоративно управљање у транзицији, Економски факултет, Крагујевац, стр. 58.

¹⁰ Закон о рачуноводству (2013), оп. цит., чл. 2. У чл. 6. овог закона дати су критерији за разврставање на микро, мала, средња и велика правна лица, у

земљи као главни извор рачуноводствене регулативе. На овај начин, наша земља је желела да се укључи у процес глобализације, тј. светске хармонизације финансијског извештавања. Да ли је то урадила на прави начин, кад је реч о предузећима (њиховој величини и структури) и делатности којом се баве, одговор треба да пружи границе међународних разлика земаља, односно институционалног оквира (правни и порески систем, као и доминантна структура финансирања и власништва коју предузећа користе). Према томе, међународне разлике у финансијском извештавању не можемо до те мере минимизирати да оне резултирају у „јединственем сету Међународних стандарда финансијског извештавања“. Овај наш став представља и одговор на претходно постављено питање које се односи на случај наше земље која је прихватила МРС/МСФИ као једини оквир финансијског извештавања свих предузећа, изузев микро субјеката и предузетника.

Квалитет финансијских извештаја може се посматрати са аспекта међународне хармонизације рачуноводства и, повезано са тим, националног усаглашавања система финансијског извештавања. Савремене тенденције националних рачуноводствених регулатива показују да су Међународни стандарди финансијског извештавања, америчка општеприхваћена рачуноводствена начела и Директиве ЕУ три засигурно најзначајнија сета стандарда. То произилази из чињенице да већина земаља које имају своју националну рачуноводствену регулативу, своја рачуноводствена правила управо у најзначајнијим питањима усклађују са овим стандардима.

Приступ који се односи на признавање МРС/МСФИ од стране Европске комисије представља више општу констатацију. Примена МРС/МСФИ се, пре свега, прописује за предузећа која се котирају на берзи. Већина чланица ЕУ допушта (не прописује) примену МРС/МСФИ приликом састављања консолидованих финансијских извештаја за предузећа која се не котирају на берзи. Тако је у 14 земаља допуштена примена МРС/МСФИ за сва предузећа која се не котирају на берзи, а 7 земаља допушта примену неким предузећима. За остале субјекте прописује се примена МРС/МСФИ (већином су то банике и финансијске институције као и предузећа која се спремају за котирање на берзи). У неким земљама ЕУ се не допушта примена МРС/МСФИ за одређене субјекте (случај Пољске, Латве и др), док је за друге субјекте примена МРС/МСФИ прописана.¹¹

зависности од просечног броја запослених, годишњег прихода и вредности имовине утврђене на дан састављања финансијских извештаја у послвној години.

¹¹Klikovac, A. (2008), оп. цит., стр. 87.

На бази анализе 110 земаља у свету (укључујући и земље чланице ЕУ) добијени су резултати примене МСФИ који су приказани у табели 1.

На основу наведене илустрације у табели 1, произилази да се у највећем броју земаља (65%), прописује примена МСФИ као оквир финансијског извештавања предузећа која котирају на берзи. За предузећа која не котирају на берзи, која састављају консолидоване финансијске извештаје, као и за финансијске извештаје појединих субјеката, допуштена је примена МСФИ у највећем броју случајева (68%). За предузећа која су у целости или делом у државном власништву, МСФИ су допуштени у значајном броју (40%), док се у већем броју користе посебни Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор кој се усклађују према МСФИ. На основу наведеног се може дати општи закључак да се у највећем броју земаља прописује примена МСФИ као оквир финансијског извештавања предузећа која котирају на берзи.

Табела 1.: Примена МСФИ на основу анализе 110 земаља

| МСФ као институц. оквир | Предузећа која се котирају на берзи | Предузећа која се не котира. на берзи | Предуз. државно власништво |
|-------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------|----------------------------|
| Прописани | 65% | 23% | 12% |
| Допуштени | 6% | 68% | 40% |
| Забрањени | 29% | 9% | 48% |

Извор: Gulin, D. (2006), Prilagođavanje regulative finansijskog izveštavanja u cilju povećanja efikasnosti profitnog sektora Hrvatske, zbornik radova XLI. Simpozija HZRIF, Pula, lipanj. Zagreb, str. 31-36. Navedeno prema, Klikovac, A. (2008), оп. цит., стр. 87.

2. ОГРАНИЧЕЊА У ПРИМЕНИ МЕЂУНАРОДНИХ СТАНДАРДА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА

Полазећи од наведених констатација, перспективе унапређења квалитета финансијског извештавања, зависе и од уважавања основних фактора (чиниоца) који утичу на финансијско извештавање сваке земље, посебно уколико се она налази или тежи

одређеној унији земаља, као што је случај са нашом земљом. То се, пре свега, односи на усаглашавање следећих основних фактора:¹²

- разлика у правним системима;
- разлика у структури извора финансирања;
- разлика у пореским системима; и
- разлика у рачуноводственој професији.

Рачуноводствени модел сваке земље, односно модел финансијског извештавања одраз је државног, институционалног оквира, који укључује, као што је већ наведено, њен правни и порески систем као и доминантну структуру финансирања и власништва које предузећа користе. Стога, први и основни задатак државе је да се доношењем одговарајућих законских прописа јасно дефинишу рачуноводствена правила и правила на који начин би предузећа требало да састављају своје финансијске извештаје. Један од начина је да се наведена правила уреде основним законом, којима се уређују питања оснивања и рада предузећа, као што су учиниле Немачка у оквиру свог Трговачког закона и Енглеска у оквиру Акта о предузећима. Други начин, је доношење посебног закона којим би била уређена наведена питања.

Рачуноводствена правила или правила састављања финансијских извештаја према правном систему који базира на римском праву тачно су одређена. Земље које имају такав правни систем су, на пример, Немачка, Француска, Италија, Шпанија, Јапан и др. За такве земље наводи се да имају кодифицирано или законодавно право. Обичајно право је флексибилније од кодифицираног система јер даје одговарајући одговор за сваки појединачни случај, уместо да формулише општа правила примене. Из наведених правних система произилазе и различите карактеристике рачуноводства у земљама које их примењују.¹³ У мањем броју земаља, као што је случај са Кипром и Малтом, постоји мешани систем обичајног и законодавног права.

Различите земље имају различите структуре финансијских институција и традицију финансирања. У неким земљама традиција је усредсређена на акционаре и, сходно томе, на профит и на упоређивање трошкова и прихода. У другим земљама постоји

¹² Carnachan, R. (2003), Tche for Competition Between US GAAP and IFRS in US Capital Markets, Harvard Law School, Cambridge, Massachusetts, www.law.harvard.edu, juli 2006. Опширније о томе, Klikovac, A. (2008), оп. цит., стр. 33-43.

¹³ Опширније о томе Choi, F.D.S., Meek, G.K.(2005), оп. цит., стр. 56.

активнији банкарски сектор и рачуноводство се у таквим земљама усредсређује на кредиторе, тј. биланс стања и начело опрезности.¹⁴

Постоје три главна извора капитала предузећа: акционари, банке и држава. Постоје разлике у државама у односу на то који од три наведена извора капитала осигурава већински део финансијског капитала предузећа. Наведене разлике, уз основни правни систем, доводе до разлика у рачуноводственим праксама појединих земаља, како би се задовољиле потребе за информацијама улагача капитала као најзначајнијих корисника финансијских извештаја.

Однос финансијских извештаја према пореском билансу је тема која се у стручним круговима у ЕУ као и у појединим земљама чланицама ЕУ, а такође и у другим земљама, често помиње и траже оптимална решења. Постоје два основна система и схватања која опредељују однос финансијских извештаја и пореског биланса. Први је континентални приступ карактеристичан за земље законодавног права. Према овом приступу постоји повезаност финансијског и пореског рачуноводства. Основна функција пореско оријентисаног система је заштита кредитора, док је принцип фер вредности само допунска функција. Наведени принцип се користи у већини европских земаља, при чему је Немачка основни следбеник таквог схватања.

Други приступ се назива англосаксонски или принцип према МСФИ, и примењује се у оним земљама у којима се финансијски извештаји израђују углавном као показатељи успеха, и као такви служе инвеститорима као основа за доношење одлука. Према овом приступу, који одражава карактеристике рачуноводства у земљама обичајног права, постоји раздвојеност финансијског и пореског рачуноводства. Другим речима, то значи да постоје посебни финансијски извештаји према МСФИ-у који се не подударају са посебним пореским билансом. Основни принцип вредновања према МСФИ-у је фер вредност, а према пореским принципима метода историјских трошкова.

У нашој земљи, преовладава правни оквир који је базиран на историјским трошковима, односно набавној цени, док међународна рачуноводствена регулатива (МРС/МСФИ) се залаже за примену концепта фер вредности. Имајући у виду чињеницу да у Србији не постоје сертифицирани и лиценцирани проценитељи, произилази да примена фер вредности не представља најбоље решење, посебно ако

¹⁴ Alexander, D., Archer, S. (2003), *Miller European Accounting Guide*, Aspen Publishers, New York, стр. 109.

се има у виду да преовладава субјективни приступ процене у односу на објективна истраживања.¹⁵

Због неадекватне примене методе фер вредности, у финансијским извештајима банака и пословних субјеката се углавном приказују фиктивни финансијски резултати, а профит и дивиденда који се исплаћују били су више него надувени, што се одражава на нереалне или вештачке берзанске индексе. Слободно се може исвести констатација, да примена методе фер вредности има више функцију „самопослуживања“ у рачуноводству у односу на аспект исказивања пожељних рачуноводствено-финансијских информација за све заинтересоване субјекте за пословање пословног субјекта, тј. стејкохлера, што доводи и до кризе светских размера.¹⁶

Постоје четири основна фактора у рачуноводственој професији која утичу на различите рачуноводствене системе у појединим земљама:¹⁷

- однос пореских стручњака и рачуновођа у појединој земљи;

- сматрају ли се рачуновођама само они стручњаци који су чланови удружења рачуновођа и који се активно баве рачуноводством (као што је случај у Немачкој) или се рачуноводственим стручњацима сматрају и они чланови који раде у индустрији, влади, образовању, итд. (као што је случај у Великој Британији);

- образовање потребно да појединац постане признати стручњак из рачуноводства (на пример, у Немачкој је образовање дуготрајно и ригорозно, док се у Великој Британији већ и неки студенти могу сматрати стручњацима);

- врста ревизије коју смеју обављати поједини ревизори (на пример, у Немачкој постоје посебни ревизори који обављају ревизију само приватних предузећа).

Илустрација наведених фактора указује да поред државе постоји и друга веома важна усмеравајућа снага рачуноводственог система која се односи на рачуноводствену професију. У том контексту се посебно истиче образовање потребно да појединац постане признати стручњак из рачуноводства. Испит, који је доста сложен за полагање, није довољан да би се добила препорука за

¹⁵Дмитровић, Шапоња Љ., Граворац, С., Милутиновић, С. (2013), Светската економско-финансијска криза и сметководствено-информациониот систем, XV симпозиум на сметководителите на Република Македонија, Струга, 10-12 октомври, стр. 434.

¹⁶ Ибид, стр. 434-435.

¹⁷ Klikovac, A. (2008), оп. цит., 40.

звање овлашћеног јавног рачуновође. Уз одређивање и других, додатних услова, овлашћеног јавног рачуновођу мора лиценцирати надлежна институција на подручју државе у којој ради.

У Републици Србији, „Правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лице које води пословне књиге и саставља финансијске извештаје“.¹⁸ Из оваквог става јасно произилази да рачуноводствена професија у нашој земљи нема већег утицаја на формирање рачуноводственог система и да је она запостављена у нашој законској регулативи, што се одражава и на могућности за унапређење квалитета финансијског извештавања. Потврда наведеног става налази се и у нашем новом Закону о рачуноводству, прецизније његовом једном делу који регулише питање професионалне регулативе.¹⁹ Новим Законом о рачуноводству није предвиђен ИФАС-ов кодекс етике за професионалне рачуновође. Остављање тог кодекса у Закону о ревизији губи свој смисао ако не постоји и у Закону о рачуноводству. Сматрамо, да је подизање свести и етичке одговорности рачуновођа веома важно за прецизно и истинито финансијско извештавање, као једна од мера на путу ка унапређењу квалитета финансијских извештаја.

Циљ претходних излагања је да укажу на потребу разумевања међународних разлика у финансијском извештавању, и сходно томе, усаглашавања основних фактора, чиниоца институционалног оквира земље. Али, исто тако, да у каже и на границе докле се то усклађивање може извршити, уз уважавање специфичности фактора окружења наше земље (интерних и екстерних). У том контексту треба детаљно сагледати међународне разлике у финансијском извештавању и ускладити их са важећом професионалном регулативом која се не односи само на примену МРС/МСФИ. Закон о рачуноводству требало би ускладити са Директивом 34, као и Уредбама ЕУ које уређују рачуноводствени систем у Европској унији.²⁰

У наведеном контексту, указујући на могућности унапређења квалитета финансијског извештавања у Србији, Љ. Дмитровић – Шапоња, и С. Милутиновић, наводе: „Први корак би подразумевао редефинисање и иновирање законске регулативе у смислу њеног приближавања финансијском извештавању и доброј пракси

¹⁸ Закон о рачуноводству (2013), оп. цит., чл. 14.

¹⁹ Ибид, чл. 2, параграф 4.

²⁰ Директива 34 ЕУ, Службени лист Европске уније (2013), L 182/19, Брисел.

европских земаља. Дакле, неопходно је поћи од доношења потпуно новог закона из области рачуноводства и ревизије, који би у потпуности био усклађен са важећом професионалном регулативом и актуелним светским токовима у овој области, а уз уважавање националних, привредних, политичких и културних специфичности наше земље.²¹ При томе се констатује да би израда новог закона представљала лакши задатак. Тежи задатак би био да се на основама нове законске регулативе изгради поуздан и ефикасан систем финансијског извештавања, који ће обезбедити квалитетне финансијске извештаје у сврху задовољавања различитих информационих потреба бројних корисника.

ЗАКЉУЧАК

Свака земља треба детаљно да сагледа специфичности и разлике свог институционалног оквира (који укључује његове саставне елементе: правне и порески систем, структуру извора финансирања, рачуноводствену професију и др.), у односу на институционалне оквире других индустријских и тржишно развијених земаља са богатом рачуноводственом праксом. Неоспорно је у том контексту, да међународне разлике у финансијском извештавању треба смањивати за потребе хармонизације финансијског извештавања, чији је основни циљ повећање упоредивости финансијских извештаја различитих земаља. Међутим, сматрамо да постоје, при томе, границе међународних разлика у финансијском извештавању. Границе међународних разлика у финансијском извештавању не можемо до те мере минимизирати да оне резултирају у „јединственом сету Међународних стандарда финансијског извештавања“. Не можемо прихватити чињеницу, „да у земљама где не постоје национални рачуноводствени стандарди, односно стандарди финансијског извештавања, или у земљама које су престале да их примењују, МРС/МСФИ се користе као сопствени национални стандарди“.

Наведена ограничења у примени МРС/МСФИ управо указују да је неопходно детаљно сагледати међународне разлике у финансијском извештавању и ускладити их са важећом професионалном регулативом која се не односе само на примену МРС/МСФИ. Међународне разлике у финансијском извештавању треба ускладити и са осталом важећом професионалном регулативом

²¹Дмитровић- Шапоња, Љ., Милутиновић, С. (2010), Могућности унапређења квалитета финансијског извештавања у Србији, 41 симпозијум: Могућности и ограничења развоја рачуноводствене професије у Србији, Златибор, 27-29. мај, стр. 92.

и актуелним светским токовима у овој области. Закон о рачуноводству требало би ускладити са Директивом 34, као и Уредбама ЕУ које уређују рачуноводствени систем у Европској унији. На тим основама, уз поштовање и наше богате рачуноводствене праксе, треба изградити нови рачуноводствени систем у нашој земљи.

ЛИТЕРАТУРА

1. Alexander, D., Nobes, C. (2004), *Financial Accounting - An International Introduction*, Second Edition, Pearson Education Limited, England.
2. Barth, E. M., Landsman, R. W., Lang, M., Williams, C. (2012), *Are IFRS and US GAPP-based accounting amounts comparable?*, Journal of Accounting and Economics, Volume 54, 68-93, Elsevier B.V.
3. Christensen, B. H., Nail, L., Leuz, C. (2013), *Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement*, Journal of Accounting and Economics, Volume 56, Elsevier B.V.
4. Дмитровић, Шапоња Љ., Гаворац, С., Милутиновић, С. (2013), *Светската економско-финансијска криза и сметководствено-информациониот систем*, XV симпозиум на сметководителите на Република Македонија, Струга, 10-12 октомври.
5. Дмитровић- Шапоња, Љ., Милутиновић, С. (2010), *Могућности унапређења квалитета финансијског извештавања у Србији*, 41 симпозијум: Могућности и ограничења развоја рачуноводствене професије у Србији, Златибор, 27-29. мај.
6. Haskins, E. M., Ferris, R. K., Selling, I. Th. (2000), *International Financial Reporting and Analysis: A Contextual Emphasis*, Second Edition, McGraw-Hill, International Editions.
7. Klikovac, A. (2008), *Financijsko izvještavanje u Europskoj Uniji*, Mate, Zagreb.
8. Saudagaran, M. Sh. (2004), *International Accounting: A User Perspective*, Second Edition, Thomson.
9. Стефановић, Р. (2003), *Меѓународни стандарди финансијског извештавања: суштина и иницијална примена*, Банкарство, Београд.
10. Стефановић, Р., Богићевић, Ј. (2006), *Разумевање меѓународних разлика у финансијском извештавању*,

Монографија: Корпоративно управљање у транзицији,
Економски факултет, Крагујевац.

11. *Практична примена IFRS у републици Србији* (2008),
Рачуноводство, д.о.о., Београд.

Рад је примљен: 07.03.2014.

Рад је прихваћен за штампање: 19.05.2014.