



ГОДИНА ТРАДИЦИЈЕ
И ПОВЕРЕЊА



ISSN 0023-2394
ISSN 1450-6114
UDC 657

M52 Часопис националног
значаја за теорију и њену
операционализацију

РАЧУНОВОДСТВО

IFAC

International
Federation of
Accountants



Federation of
European Accountants
Federation des Experts
comptables Européens



International
Accounting
Standards
Board

FCM

Fédération des
Experts Comptables
Méditerranéens



South-East
Europe Federation
of Professional
Accountants

ЧАСОПИС ЗА РАЧУНОВОДСТВО, РЕВИЗИЈУ И ПОСЛОВНЕ ФИНАНСИЈЕ

◆ др Жељко ШЕВИЋ

◆ мр Зоран ШКОБИЋ

**САМОРЕГУЛАЦИЈА И ЈАВНИ НАДЗОР
У ФУНКЦИЈИ КВАЛИТЕТА
РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПРОФЕСИЈЕ**

◆ др Александар МАЈСТОРОВИЋ

◆ др Слободан ПОПОВИЋ

**РЕВИЗИЈА ПОСЛОВАЊА
ПОЉОПРИВРЕДНОГ ПРЕДУЗЕЋА**

◆ др Зоран МИНОВСКИ

МЕРЕЊЕ ПЕРФОРМАНСИ ЈАВНОГ СЕКТОРА

1

Година LIX

www.srrs.rs

Београд, 2015.

РАЧУНОВОДСТВО

ЧАСОПИС ЗА РАЧУНОВОДСТВО, РЕВИЗИЈУ И ПОСЛОВНЕ ФИНАНСИЈЕ
ГОДИНА LIX * Бр. 1 * Београд, 2015.

Издавач:
"РАЧУНОВОДСТВО" д.о.о.

Суиздавач:
Савез рачуновођа и
ревизора Србије

Генерални секретар
и главни и одговорни уредник
др Перо Шкобић

Његошева 19, Београд, п. фак. 403
info@srrs.org.rs

Одговорни уредник
"Рачуноводства"
мр Рада Стојановић

Лектор
мр Ана Бојановић,

Технички уредник
Витомир Савић

РЕДАКЦИОНИ ОДБОР

Андреј др Мирко, Алексић Богољуб,
Вукелић др Гордана, Иванишевић др
Милорад, Малешевић др Ђоко,
Малинић др Слободан, Милићевић др
Весна, Новићевић др Благоје,
Раичевић др Божић,
Стојановић мр Рада,
Секуловић др Богдан,
Шкарић Јовановић др Ката

ИЗ ИНОСТРАНСТВА

Prof. Alexander Russell, Scotland
Prof. Mieczyslaw Dobija, Poland
Prof. Frants Butynets, Ukraine
Prof. Metka Tekavcic, Slovenia
Prof. Robert W. McGee, US
Prof. Serdar Ozkan, Turkey
Prof. Željko Sević, Scotland

Телефони:

Ген.секретар 3239-444
Одговорни уредник 3344-883, 3344-887
Уредништво 3241-948
Саветници 3233-077, 3344-549
3345-043, 3345-329, 3345-429
Курсеви 33-43-140, 33-43-215, 3231-549
Маркетинг 3233-088
Ел. водич кроз посл. 3344-949, 3344-922
Претплата 3233-088, 3238-611
Рачуноводство 3344-405

Слободна телефонска линија (сугестије,
рекламације, коментари...) 33-45-001
Телефакс (011) 3231-220, 3345-527
E-mail: casopis@srrs.rs
Војвођанска банка А.Д. 355-1040232-19
Центробанка А.Д. 145-3232-76

Copyright © 1956, Савез РР Србије
Прештапавање објављених текстова није
дозвољено без одобрења издавача и
навођења извора.
Текст не може бити репродукован
снимањем, фотокопирањем, електронски
или на други начин, без претходне
сагласности издавача

Штампа: Космос, Београд, Светог Саве 16-18

Садржај

Шест деценија постојања и рада Савеза рачуновођа и ревизора Србије	1
Реч уредника	3
Упутство ауторима	5

ИЗ РАДА ПРОФЕСИОНАЛНИХ ОРГАНИЗАЦИЈА

Извештај о раду IASB децембар 2014.....	6
Извештај о раду IASB јануара 2015.....	13

ФИНАНСИЈСКО РАЧУНОВОДСТВО

др Жељко ШЕВИЋ, мр Зоран ШКОБИЋ Саморегулација и јавни надзор у функцији квалитета рачуноводствене професије	25
др Ана ЛАЛЕВИЋ ФИЛИПОВИЋ Изазови рачуноводствене професије у процесу придруживања ЕУ.....	37
др Гордана ВУКЕЛИЋ, Весна ЈЕФТИЋ АРСЕНОВИЋ, Данијела МАКСИМОВИЋ Утицај признавања и вредновања инвестиционих некретнина на имовински, приносни и финансијски положај.....	52

УПРАВЉАЧКО РАЧУНОВОДСТВО

мр Ленче ПАПАЗОВСКА Систем финансијског извештавања-потреба за успешно управљање савременим системом корпоративног управљања	62
---	----

КОНТРОЛА И РЕВИЗИЈА

проф. др Александар МАЈСТОРОВИЋ, др Слободан ПОПОВИЋ Ревизија пословања пољопривредног предузећа	77
др Миле СТАНИШИЋ Документовање контрола финансијског извештавања	85

ЈАВНЕ ФИНАНСИЈЕ

др Зоран МИНОВСКИ Мерење перформанси јавног сектора	97
др Драјана ПЕТРОВИЋ, Драјосав ЛАЦКОВИЋ Концепцијско-системска питања примене ПДВ као основног извора прихода буџета Србије	110

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд
657

РАЧУНОВОДСТВО : часопис за
рачуноводство, ревизију и пословне финансије
/главни и одговорни уредник др Перо Шкобић;
одговорни уредник мр Рада Стојановић. – Год.43,
бр. 1 (јануар 1998)–. – Београд : Рачуноводство:
Савез рачуновођа и ревизора Србије, 1998 –
(Београд : Космос). – 29 цм
Месечно. - Је наставак: Књиговодство
(ћирилично изд.)=ISSN 0023-2394
ISSN 1450-6114 = Рачуноводство
COBISS.SR-ID 139739399

Садржај

Six decades of existence and work of Serbian Association of Accountants and Auditors	1
Editorial	3
Instructions for authors	5

ACTIVITIES OF PROFESSIONAL ORGANIZATIONS

IASB Activities december 2014	6
IASB Activities January 2015	13

FINANCIAL ACCOUNTING

Zeljko SEVIC, PhD, Zoran SKOBIC, Msc

Self-regulation and public oversight serving for the purposes of high-quality accounting profession	25
--	----

Ana LALEVIC FILIPOVIC, PhD

Challenges of the accounting profession in the process of EU integration	37
---	----

Gordana VUKELIC PhD, Vesna JEFTIC-ARSENOVIC, Danijela MAKSIMOVIC

The impact of the recognition and valuation of investment property on assets, profitability and financial position	52
---	----

MANAGEMENT ACCOUNTING

Lence PAPAZOVSKA, MSC

Financial reporting system - the need for a successful management in modern corporate governance	62
---	----

CONTROL AND AUDIT

Aleksandar MAJSTOROVIC PhD, Slobodan POPOVIC PhD

Audit of agriculture company	77
---	----

Mile STANISIC PhD

Documenting financial reporting controls	85
---	----

PUBLIC FINANCE

Zoran MINOVSKI, PhD

Performance measurement in the public sector	97
---	----

Dragan PETROVIC PhD, Dragosav LACKOVIC Msc

Conceptual - systemic issues regarding the application of VAT as the dominant revenue source for Serbian budget	110
---	-----

Шест деценија постојања и рада Савеза рачуновођа и ревизора Србије

Поштовани чланови и читаоци наших издања,

У овој, 2015. години, Савез рачуновођа и ревизора Србије навршава 60 година од оснивања. Почетак рада Савеза везује се за 20. март 1955. године, када је одржана Оснивачка скупштина Удружења књиговођа Србије. На Оснивачкој скупштини, којој је присуствовао 121 учесник, одржаној у Београду, на предлог иницијативног одбора од 20 чланова, основано је Удружење књиговођа Србије чији правни следбеник је данашњи Савез рачуновођа и ревизора Србије. Тада је донет оснивачки акт, под називом Правила Удружења књиговођа Србије, којим су утемељени циљеви, програмски задаци и организација Удружења, за које се може рећи да су у потпуности били актуелни током читавог полувековног периода, па умногоме и данас. Тада утврђени циљеви оснивања, дефинисани као „остваривање колективних интереса књиговођа, рачуновођа и ревизора, дугорочно унапређење рачуноводствене теорије и праксе“ остваривани су током читавог периода. Формално, Удружење књиговођа Србије могло је своје активности да спроводи од 10. маја 1955. године, када је Државни секретаријат за унутрашње послове донео решење којим је одобрио оснивање и рад Удружења књиговођа Србије, на целокупној територији Народне Републике Србије.

У периоду од шест деценија постојања и развоја од Удружења књиговођа Србије до данашњег Савеза, било је неколико етапа у којима су вршене промене. Прва промена из 1973. године односи се на измену постојећег назива у Удружење рачуноводствених и финансијских радника Србије, када су се појавиле финансијске функци-

је у предузећима и када су у ову организацију, поред рачуновођа, укључени запослени који су се бавили финансијским пословима, чиме је остварено јединство рачуновођа и финансијских стручњака. Наредна промена спроведена је 1977. године, када је назив организације промењен у Савез рачуноводствених и финансијских радника Србије, што је била само формална промена, јер је у суштини све остало исто. Последња промена назива извршена је 1991. године, у Савез рачуновођа и ревизора Србије, што је и данашњи назив веома успешне и међународно признате асоцијације професионалних рачуновођа, која је била и остала узор организованости у ближем и даљем окружењу.

Јасна визија оснивача, а коју су следиле генерације рачуновођа и остварено јединство чланства кроз цео развојни период уздигле су нашу асоцијацију у сам врх професионалне рачуноводствене организованости, захваљујући чему је Савез данас активан учесник у стандардизацији и хармонизацији финансијског извештавања на глобалном нивоу, као уважени члан Међународне федерације рачуновођа, Европске федерације рачуновођа и других међународних регулаторних тела.

Богато професионално искуство Савезу је омогућило да у читавом периоду, а и данас, буде главни прегалац развоја рачуноводствене професије и незаобилазни учесник у свим променама рачуноводствене праксе, које су се дешавале у појединим периодима друштвеног и економског развоја Србије. Свакако да ово годинама акумулирано професионално искуство треба да се припише свим генерацијама рачуновођа - чланов-

ва Савеза - који су током читавог развојног периода несебично развијали рачуноводствену професију и унапређивали рачуноводствену праксу, у општем интересу.

За шест деценија постојања, развоја и достигнућа Савеза, признања за постигнуте успехе припадају многобројном професионалном чланству, без чије пуне активности Савез не би дочекао овакав јубилеј, због чега се свим члановима посебно захваљујемо. Свој допринос Савезу, такође, дали су многи аутори, стручни сарадници, учесници на семинарима, саветовањима и симпозијумима, али и верни читаоци издања, како инструктивног и професионалног, тако и научног карактера, многи колективи, институције и организације или њихови запослени, који су сарађивали са Савезом. Посебно истичемо сарадњу са економским и другим факултетима, средњим, вишим и високим економским струковним школама, државним органима и многим

другим организацијама и институцијама из земље и иностранства. Велике заслуге за овај јубилеј Савеза, за његово трајање и остварене резултате, припадају и прегаоцима који су радили или данас раде у радној заједници, односно стручној служби Савеза. Њихов допринос је немерљив; они су све одлуке и осмишљене идеје претварали у резултате о којима ће бити више речи на различитим манифестацијама током ове јубиларне године.

Још једном честитамо овај велики јубилеј нашег Савеза, дан рачуновођа, 20. март свим професионалним рачуновођама, као и придруженим члановима Савеза, којима желимо пуно пословног успеха у будућем професионалном раду, што ће обезбедити наше јединство и вишедеценијско искуство ове професионалне асоцијације, познате и признате у Србији и шире у свету.

*Извршни одбор
Савеза РР Србије*

Реч уредника

Поштовани читаоци,

У вишедеценијском периоду процеси успостављања глобалног друштва уместо хармоничног света створили су свет испуњен ризиком, несигурношћу и неједнакошћу. Неједнакости у свету оснажује тенденција да стопа приноса на капитал одређених привредних субјеката расте брже од стопе привредног раста земље. Стопа приноса на капитал треба да обезбеди инвестирање у даљи раст и акумулацију капитала док, у случају повећања јаза између стопе приноса на капитал и стопе привредног раста, што је принос на капитал већи, већа је и акумулација капитала која повећава неједнакост. Са циљем спречавања наведене концентрације капитала и продубљивања неједнакости која је штетна у економском, политичком, друштвеном и социјалном смислу потребно је развијање механизма социјалних, образовних и пореских институција. Похлепа о којој говори Стиглиц на нерегулисаним финансијским тржиштима, какво је и тржиште у Србији, може да омогући појединцима да дођу до невероватног приноса од капитала.

Конкуренција међу земљама, такође, повећава моћ мултинационалних предузећа и капитала уопште, што подстиче повећање приноса од капитала. У Европској унији присутна је конкуренција на тржишту добара и услуга, као и пореска конкуренција, која за одређени број земаља представља стратегију развоја и богаћења преузимањем пореске базе других земаља.

Криза јавног дуга код многих земаља у Европи готово је непремостива и питање је да ли се може превазићи само режимом штедње наметнутим од стране Међународног монетарног фонда, Европске банке и Европске комисије за

развој. Улога демократског парламента замењена је аутоматским правилима која спроводе групе експерата и функционера. Очигледно је да пореска политика мора да буде укључена, али је питање оптималних мера ове политике важније.

Француски научник, економиста, аутор „Капитала 21. века“, Томас Пикети, сматра да би ефикаснија побољшања привредног развоја и смањење незапослености у еврозони могли да се постигну уколико би одлуке о истинској промени еврозоне доносиле неједна држава (Немачка) или две државе (Немачка и Француска) на тајним састанцима, већ европски парламент у коме би свака земља била заступљена сразмерно броју становника, јавно, демократски, уз присуство медија.

Земље у транзицији које су прошле кроз приватизацију чија последица је настанак и раст неједнакости треба да успоставе алтернативне инструменте контроле неједнакости, на пример прогресивни порез и транспарентност прихода и богатства. Ефекти глобализације, којој оне треба да се прилагоде, били би целисходнији када би постојале фискалне, социјалне и финансијске институције које контролишу мултинационалне компаније и финансијски сектор. Фискална историја, историја државе, историја расподеле богатства, указују на алтернативе организовања економије и друштва, као и на то да нема идеалног модела прилагођавања, већ свака земља мора да пронађе сопствена решења и установи сопствене институције.

У савременим условима ресурси знања из области рачуноводства представљају нужан услов креирања оптималних услова за развој економије, што истовремено значи потребу за дефинисањем одговарајуће стратегије. Основни

циљеви фискалне политике Србије, исказани у Фискалној стратегији за 2015. годину са пројекцијама за 2016. и 2017, су успостављање макроекономске стабилности и отклањање препрека за раст привредне активности и конкурентности спровођењем свеобухватних структурних реформи. Према наведеној стратегији, економском реструктурирању српске привреде значајно треба да допринесу смањење нерационалне јавне потрошње и промена модела финансирања инвестиција, што би требало да подстакне привредни раст и запошљавање, а стратегијом предвиђена пројекција кретања БДП за 2015. годину је - 0,5%, за 2016. годину предвиђен је раст од 1,5% и за 2017. раст од 2%.

Професионална и шира јавност има став да актуелна рачуноводствена законска регулатива, упркос чињеници да је новодонета, нема одговарајући потенцијал да буде подршка фискалној стратегији. Њени основни недостаци садржани су у неадекватним и предимензионираним финансијским извештајима неусклађеним са међу-

народном професионалном регулативом, и као таквим непрепознатљивим страним инвеститорима, као и у игнорисању професије и професионалне етике.

У складу са наведеним, написи претежно научни и повремено стручни радови са тематском оријентацијом на рачуноводство, ревизију, пословне финансије, банкарство, осигурање и јавни сектор, који ће у наредном периоду бити објављивани у овом научном часопису, од ове године тромесечном издању, са готово шест деценија трајања, треба да допринесу разумевању узрока тешкоћа и недоумица у наведеним областима, а потом и њиховом превазилажењу.

У том смислу, отворен је позив ауторима радова, као и читаоцима за конструктивне сугестије са циљем квалитетнијег трајања и целисходнијег ангажовања нашег часописа.

Март 2015.

**Одговорни уредник
мр Рада Стојановић**

Упутство ауторима

Научни часопис Рачуноводство, који је Министарство за науку категоризовало као часопис од националног значаја (ознака М52), иначе једини домаћи научни часопис из области рачуноводства, је тромесечно издање у коме се објављују изворни научни, прегледни научни и стручни радови. У Рачуноводству се превасходно објављују радови са темама из рачуноводства, пословних финансија, финансијске анализе, ревизије и контроле, финансијског сектора и јавних финансија, као и из других области и дисциплина друштвених наука које се одражавају на финансијско пословање.

Рукопис који се доставља уредништву часописа не сме бити претходно објављиван у датом облику. Након процедуре процене односно прихватања рада за објављивање, аутори потписују изјаву о оригиналности рукописа у којој се наводи да се часопису предају ауторска права.

Достигнути ниво квалитета часописа у директној је вези са интересовањем аутора за објављивање радова у њему. У том смислу при разматрању радова првенство имају аутори који су претплатници на часопис *Рачуноводство*, што свакако не доводи у питање основни услов за објављивање, а то је квалитет достављеног рада, који треба да буде потврђен у поступку рецензије.

Рецензент предлаже категоризацију рада, при чему је рецензент анониман за аутора, као што је аутор анониман за рецензента. По извршеној рецензији рецензент може: дати позитивну рецензију, предложити дораду или дати негативну рецензију.

Рад достављен на објављивање у *Рачуноводству* треба има следеће карактеристике:

- пре текста рада, у горњем десном углу наведено име и презиме, научно звање; назив институције односно правног лица, послови које аутор обавља, поштанска и имејл адреса, број телефона;
- рад треба да буде састављен у електронској форми, у програму Word for Windows;
- фонт за цео рад: Times New Roman, ћирилица, величина фонта 12;
- осим главног наслова, назнаке се могу стављати за два нивоа поднаслова;
- поднаслови, називи табела и илустрација треба да буду нумерисани арапским бројевима;

- препоручени обим рада је један ауторски табак, што износи 15 страна (са размаком између редова 1).

После наслова рада треба да буду наведени резиме и кључне речи рада, а након тога следи садржина дата према структури: увод, разрада теме и закључак. На крају рада наводи се коришћена литература, класична или електронска.

Резиме треба да садржи општи приказ теме, сврху, методологију рада, резултате и евентуална ограничења везана за научно истраживање, у обиму до 150 речи (око десет реченица). Кључне речи треба да обухватају највише десет речи.

Наслов, резиме и кључне речи треба да буду написани на српском и енглеском језику. Уколико није извршен превод наведених делова, редакција ће организовати превод.

Литература се наводи према уобичајеном редоследу: презиме и име аутора (година издања), наслов рада, издавач, место издања и број стране. За ауторе радова из часописа треба навести назив и број часописа. Библиографске јединице би требало навести азбучним редом, према презимену аутора. Извори са интернета, у навођењу после интернет адресе треба да имају у загради наведен датум расположивости. Редослед коришћене литературе подразумева навођење коришћених књига, затим зборника радова са научних скупова, часописа и на крају извора са интернета.

Рад треба доставити на адресу електронске поште: stojanovicr@sr.rs и поштом, на адресу "Рачуноводство", Његошева 19, Београд.

Одговорни уредник

Извештај о раду IASB-а Децембар, 2014.

Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) одржао је јавну седницу 16. децембра у седишту IASB у Лондону, у Великој Британији.

На дневном реду биле су следеће теме:

- IFRS за SME: Свеобухватни преглед 2012–2014. (Документација о плану рада 5),
- Преглед после имплементације: IFRS 3 - Пословне комбинације (Документације о плану рада 12А-12Б),
- IAS 40 Инвестиционе некретнине: рачуноводствено обухватање структуре која нема физичке карактеристике зграде (Документација о плану рада 12С),
- Извештај о раду IFRIC (Документација о плану рада 12D),
- Лизинг (Документација о плану рада 3),
- Иницијатива за обелодањивање (Документација о плану рада 11).

IFRS за SME: Свеобухватни преглед 2012–2014. (Документација о плану рада 5)

На састанку одржаном у новембру 2014. IASB је привео крају техничка разматрања измена IFRS за SME које су резултат почетног свеобухватног прегледа IFRS за SME. Сходно томе, IASB је одржао састанак 16. децембра ради прегледа корака који су до тада предузети у процесу рада и доношења одлуке да ли особље треба да започне процес гласања за те измене.

Документација о плану рада 5: Кораци у процесу рада и одобравање гласања

IASB је разматрао кораке у процесу рада који су предузети при развоју предлога. Сви чланови IASB су се сложили да предложене измене треба да буду приведене крају без поновног излагања. Сви чланови IASB су потврдили да су задовољни што је IASB испунио све неопходне кораке у процесу рада на пројекту до тада и стога су дали инструкције особљу да започне процес гласања о изменама IFRS за SME. Један члан IASB изнео је намеру да изрази неслагање са објављивањем коначних измена.

Следећи кораци

Особље ће започети процес гласања о изменама IFRS за SME. Очекује се да ће измене бити објављене у првој половини 2015. године.

Неки коментатори Нацрта за излагање предложених измена IFRS за SME и неки чланови SME групе за имплементацију поставили су општа питања о IFRS за SME која превазилазе делокруг свеобухватног прегледа. Та питања су укључивала, на пример, подржавање имплементације IFRS за SME и веће ангажовања са стејкхолдерима. IASB ће разматрати ова питања почетком 2015. године заједно са коментарима пруженим као одговор на Питање 7 у Нацрту за излагање о процедурама које окружују будуће прегледе IFRS за SME.

Преглед после имплементације: IFRS 3 - Пословне комбинације (Документација о плану рада 12А-12В)

IASB је 16. децембра разматрао повратне информације добијене у прегледу после имплементације (PIR-post-implementation review) о најзначајнијим областима IFRS 3 - Пословне комбинације. IASB је такође расправљао о поређењу повратних информација које је добио у вези са Захтевом за информације са прегледом релевантне академске литературе.

У контексту ових разматрања, IASB се у начелу сложио са класификацијом значаја идентификованих области IFRS 3 које је препоручило особље у Документацији о плану рада 12В. Свих четрнаест чланова IASB сложило се са овом одлуком.

Следећи кораци

Особље ће започети са израдом нацрта Извештаја о повратним информацијама. IASB очекује да ће Извештај о повратним информацијама бити објављен у првом кварталу 2015.

IAS 40 Инвестиционе некретнине - рачуноводствено обухватање структуре која нема физичке карактеристике зграде (Документација о плану рада 12С)

IASB је 16. децембра разматрао питање о коме је претходно водио расправу са Комитетом за тумачење. Питање је било да ли ентитет треба да примењује IAS 40 - Инвестиционе некретнине за рачуноводствено обухватање средства, као што је телекомуникациони торањ, коме недостају физичке карактеристике зграде, ако ентитет изнајмљује таква средства закупцима ради остваривања прихода од издавања.

Комитет за тумачење поставио је питање да ли се овакво средство квалификује као „грађевински објекат“ будући да му недостају карактеристике које се обично везују за зграде, као што су зидови, подови и кров, али је дао подршку разматрању да ли делокруг IAS 40 треба да се прошири како би обухватао овакве структуре. Међутим, Комитет за тумачење изразио је забринутост да би такође могла да се јаве питања у вези са другим средствима, као што су резервоари за складиштење бензина, рекламни билборди и упутио је ово питање IASB.

IASB је у јулу 2014. године дао упутство особљу да предузме прелиминарно истраживање

како би помогло IASB да одлучи како ће наставити даље. На овом састанку IASB је разматрао кратак преглед програма сарадње и анализу коју је обавило особље и одлучио је које будуће мере треба предузети. IASB је одлучио да у овом тренутку не наставља са даљим радом на овом питању због тога што изгледа постоји ограничен захтев за рачуноводствениом обухватањем ове врсте средстава на основу фер вредности, као и ограничена разноврсност у пракси.

Осам од четрнаест чланова IASB сложило се са овом одлуком.

Следећи кораци

Није планиран додатан рад на овом питању.

Извештај о раду IFRIC-а (Документација о плану рада 12D)

IASB је добио извештај о раду Комитета за тумачење IFRS („Комитет за тумачење“) са састанка одржаног у новембру 2014. Детаљи са овог састанка објављени су у Извештају о раду IFRIC.

Лизинг (Документација о плану рада 3)

FASB и IASB (одбори) су се састали 16. децембра 2014. како би наставили разматрање предлога из Нацрта за излагање Лизинг из маја 2013. године, конкретно, како би наставили расправу са заједничког састанка Одбора одржаног у октобру 2014. године о дефиницији лизинга.

Документација о плану рада 3А: Дефиниција лизинга - могућност прилива користи по основу употребе идентификованог средства

Одбори су оквирно одлучили да не укључују у дефиницију лизинга захтев да клијент мора да има могућност да извуче користи из усмеравања употребе идентификованог средства самостално или заједно са другим средствима која се продају засебно или која се могу набавити у разумном временском периоду. У складу са тим, лизинг је дефинисан како су одбори оквирно одлучили на заједничком састанку одржаном у октобру 2014. године.

Једанаест чланова IASB сложило се са овом одлуком, а троје је било против. Шест чланова FASB сложило се са овом одлуком, а један је био против.

Следећи кораци

Одбори ће наставити са својим разматрањима на неком од будућих састанака одбора.

**Иницијатива за обелодањивање
(Документација о плану рада 11)**

IASB је одржао састанак 16. децембра како би наставио разматрање тема које ће бити укључене у Документ за дискусију - Принципи обелодањивања у оквиру Иницијативе за обелодањивање. Разматране су следеће теме:

- а. доследност у финансијским извештајима; и
- б. 'готовина и еквиваленти готовине' и управљање ликвидним средствима.

Документација о плану рада 11А: Доследност у финансијским извештајима

IASB је оквирно одлучио да:

- а. основни концепти доследности (кохезивности) треба да буду укључени у принцип комуникације о повезивању информација у финансијским извештајима према IFRS; и
- б. промене IFRS које проистичу из Иницијативе за обелодањивање не треба да обухватају засебан принцип који захтева доследност на нивоу комплетног сета финансијских извештаја.

Десет чланова IASB сложило се са овом одлуком, а три члана IASB била су против. Један члан IASB био је одсутан.

Документација о плану рада 11В: извештаји о токовима готовине - 'готовина и еквиваленти готовине' и управљање ликвидним средствима

IASB је расправљао о документацији коју је саставило Веће за финансијско извештавање Велике Британије, при чему су изнета оквирна мишљења његовог особља на следећи начин:

- а. извештај о токовима готовине требало би да се усмерава на токове готовине, а не на 'готовину и еквиваленте готовине'.
- б. извештај о токовима готовине треба да наглашава токове готовине ентитета који се односе на ликвидна средства и политику ентитета за управљање таквим средствима;
- ц. нето приказ токова готовине, осим оних који се односе на пословне активности, треба да буде допуштен само за токове готовине који се односе на финансијске инструменте исте класе.

Није донета ниједна одлука.

Следећи кораци

На састанку у јануару IASB очекује да ће добити ажурирани извештај о текућем раду на Иницијативи за обелодањивање.

План рада—пројектовани циљеви на дан 18. децембар 2014.¹

Главни пројекти				
Следећа прекретница у реализацији пројекта				
	2015. Квартал 1	2015. Квартал 2	2015. Квартал 3	2015. Квартал 4
Предстојећи стандарди				
Уговори о осигурању	Поновна разматрања			
Лизинг			Циљни IFRS	
Свеобухватни преглед IFRS за SME	Циљни измењени IFRS за SME			
Предстојећи нацрти за излагање				
Концептуални оквир	Циљни ЕД			
Објављени документи за дискусију				
Рачуноводствено обухватање управљања динамичним ризиком: Приступ реваоризације портфолија макро хеџингу [рок за слање коментара био је 17. октобар 2014.]	Анализа коментара			

1) Извор: <http://media.ifrs.org/2014/IASB/Update-December-2014.html>

Активности везане за прописивање цена [рок за слање коментара је 15. јануар 2015.]	Јавне консултације			
Предстојећи документи за дискусију				
Иницијатива за обелодањивање				
Принципи обелодањивања		Циљни ДП		
Иницијатива за обелодањивање је портофило пројекта истраживања и имплементације.				
Пројекти имплементације				
Следећа прекретница у реализацији пројекта				
Измене ограниченог обима	2015. Квартал 1	2015. Квартал 2	2015. Квартал 3	2015. Квартал 4
Годишња побољшања 2014-2016.		Циљни ЕД		
Разјашњавање класификације и одмеравања транс-акција плаћања акцијама (Предложена измена стандарда IFRS 2)		Поновна разматрања		
Класификација обавеза (Предложене измене стандарда IAS 1)	Циљни ЕД			
Иницијатива за обелодањивање				
Измене IAS 7 [рок за слање коментара је 17. април 2015.]	Јавне консултације			
Елиминација добитака или губитака који настају из трансакција између ентитета и његовог придруженог ентитета или заједничког подухвата (Предложене измене стандарда IAS 28)	Циљни ЕД			
Одмеравање фер вредности: Обрачунска јединица [Рок за слање коментара је 16. јануар 2015.]	Анализа коментара			
Признавање одложених пореских средстава за нереализоване губитке (Предлог измена стандарда IAS 12) [Рок за слање коментара је завршен 18. децембра 2014.]	Поновна разматрања			
Следећа прекретница у реализацији пројекта				
Прегледи после имплементације	2015. Квартал 1	2015. Квартал 2	2015. Квартал 3	2015. Квартал 4
IFRS 3 Пословне комбинације	Циљни извештај о повратним информацијама			
Концептуални оквир				
Следећа прекретница у реализацији пројекта				
	2015. Квартал 1	2015. Квартал 2	2015. Квартал 3	2015. Квартал 4
Концептуални оквир	Циљни ЕД			
Истраживачки пројекти				
Следећа прекретница у реализацији пројекта				
	2015. Квартал 1	2015. Квартал 2	2015. Квартал 3	2015. Квартал 4
Краткорочни и средњорочни пројекти:				
Пословне комбинације под заједничком контролом	Дискусија одбора			
Иницијатива за обелодањивање				
Општи преглед обелодањивања	Дискусија одбора			
Материјалност (материјални значај)	Дискусија одбора	Циљни нацрт извештаја о пракси		
Принципи обелодањивања		Циљни ДП		
Дисконтне стопе	Дискусија Одбора			

Схеме за трговину емисијама гасова	Дискусија Одбора			
Рачуноводствени метод удела	Дискусија Одбора			
Финансијски инструменти са карактеристикама капитала	Дискусија одбора			
Инфлација	Дискусија одбора			
Обавезе – измене Стандарда IAS 37	У припреми разрада пројекта Концептуалног оквира			
Извештавање о перформансама	Дискусија одбора			
Дугорочнији пројекти:				
Екстрактивне активности/нематеријална средства/активности истраживања и развоја				
Превођење стране валуте				
Порез на добитак		Дискусија одбора		
Примања по престанку запослења (укључујући пензије)	Дискусија одбора			
Плаћања акцијама		Дискусија одбора		
IASB развија своје истраживачке капацитете – за детаљније информације посетите IFRS Истраживачки центар				
Комплетирани IFRS				
Главни пројекти	Датум објављивања	Ступа на снагу	Година очекиваног почетка примене*	
IFRS 9 Финансијски инструменти	јул 2014.	1. јануар 2018.	Није одлучено	
IFRS 14 Регулаторни одложени рачуни	јануар 2014.	1. јануар 2016.	Није одлучено	
IFRS 15 Приходи од уговора са клијентима	мај 2014.	1. јануар 2017.	Није одлучено	
*Преглед после имплементације обично почиње након што су нови захтеви две године примењивани на међународном нивоу, што је обично око 30–36 месеци после датума ступања на снагу.				
Измене ограниченог обима	Датум објављивања	Ступа на снагу		
IAS 32: Финансијски инструменти: Презентација – пребијање финансијских средстава и финансијских обавеза (Измене стандарда IAS 32)	децембар 2011.	1. јануар 2014.		
Инвестициони ентитети (Измене Стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27)	октобар 2012.	1. јануар 2014.		
Обелодањивање надокнадивог износа за нефинансијска средства (Измене стандарда IAS 36)	мај 2013.	1. јануар 2014.		
Замена старих деривата новим и наставак рачуноводства хеџинга (Измене IAS 39)	јун 2013.	1. јануар 2014.		
Планови дефинисаних примања: Примања запослених (Измене стандарда IAS 19)	новембар 2013.	1. јул 2014.		

<p>Годишња побољшања 2010–2012.</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 2 Плаћања акцијама <ul style="list-style-type: none"> ■ Дефиниција услова стицања ● IFRS 3 Пословне комбинације <ul style="list-style-type: none"> ■ Рачуноводствено обухватање потенцијалне накнаде у пословној комбинацији ● IFRS 8 Сегменти пословања <ul style="list-style-type: none"> ■ Обједињавање сегмената пословања ■ Усаглашавање салда имовине извештајних сегмената пословања са салдом имовине ентитета ● IFRS 13 Одмеравање фер вредности <ul style="list-style-type: none"> ■ Краткорочна потраживања и обавезе ● IAS 16 Некретнине, постројења и опрема <ul style="list-style-type: none"> ■ Метод ревалоризације—пропорционално преправљање акумулиране амортизације ● IAS 24 Обелодањивања повезаних страна <ul style="list-style-type: none"> ■ Услуге кључног руководства ентитета ● IAS 38 Нематеријална имовина <ul style="list-style-type: none"> ■ Метод ревалоризације—пропорционално преправљање акумулиране амортизације 	децембар 2013.	1 јул 2014.	
<p>Годишња побољшања 2011–2013.</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 1 Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања <ul style="list-style-type: none"> ■ Значење 'ефективних IFRS' ● IFRS 3 Пословне комбинације <ul style="list-style-type: none"> ■ Изузеци делокруга за заједничке подухвате ● IFRS 13 Одмеравање фер вредности <ul style="list-style-type: none"> ■ Делокруг параграфа 52 (изузетак у вези портфолија) ● IAS 40 Инвестиционе некретнине <ul style="list-style-type: none"> ■ Разјашњење међусобне везе између стандарда IFRS 3 и IAS 40 приликом класификације некретнине као инвестиционе некретнине или некретнине у којој борави власник 	децембар 2013.	1. јул 2014.	
Рачуноводствено обухватање стицања учешћа у заједничким пословањима (Измене стандарда IFRS 11)	мај 2014.	1. јануар 2016.	
Разјашњавање прихватљивих метода депрецијације и амортизације (Измене стандарда IAS 16 и IAS 38)	мај 2014.	1. јануар 2016.	
Пољопривреда: Вишегодишње пољопривредне културе (Измене IAS 16 и IAS 41)	јун 2014.	1. јануар 2016.	
Метод удела у појединачним финансијским извештајима (Предложене измене стандарда IAS 27)	август 2014.	1. јануар 2016.	
Продаја или улагање средстава између инвеститора и његовог придруженог ентитета или заједничког подухвата (Предложене измене стандарда IFRS 10 и IAS 28)	септембар 2014.	1. јануар 2016.	

<p>Годишња побољшања 2012-2014.</p> <ul style="list-style-type: none"> IFRS 5 Стална средства која се држе за продају и прекид пословања <p>Промене у начину отуђења</p> <ul style="list-style-type: none"> IFRS 7 Финансијски инструменти: Обелодањивања <p>Услужни уговори</p> <p>Применљивост измена IFRS-а 7 на сажете периодичне финансијске извештаје</p> <ul style="list-style-type: none"> IFRS 19 Примања запослених <p>Дисконтна стопа: питање регионалног тржишта</p> <ul style="list-style-type: none"> IAS 34 Периодично финансијско извештавање <p>Обелодањивање информација на другом месту у периодичном финансијском извештају</p>	септембар 2014.	1. јануар 2016.	
Инвестициони ентитети: Примена изузећа од консолидовања (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 28)	децембар 2014.	1. јануар 2016.	
Иницијатива за обелодањивање (Измене стандарда IAS 1)	децембар 2014.	1. јануар 2016.	
Тумачења	Датум објављивања	Ступа на снагу	
IFRIC 21 Дажбине	мај 2013.	1. јануар 2014.	
Консултације о плану рада			
IASB је посвећен спровођењу редовних јавних консултација о плану рада у циљу тражења формалног инпута о стратешком правцу и укупног баланса програма рада. Повратне информације са наших првих формалних консултација објављене су у децембру 2012.			
Следећа прекретница у реализацији пројекта			
	2014.	2015.	2016.
Јавне консултације на трогодишњем нивоу		Иницирање других јавних консултација на трогодишњем нивоу	

Превела: Маја Старчевић Јанковски

Извештај о раду IASB **јануар, 2015.**

Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) одржао је јавну седницу од 20. до 22. јануара 2015. године у седишту IASB у Лондону, у Великој Британији.

На дневном реду биле су следеће теме:

- **Лизинг**
- **Концептуални оквир**
- **IFRS за SME: Свеобухватни преглед 2012–2014.**
- **Иницијатива за обелодањивање**
- **Измене уског обима стандарда IAS 19 - Примања запослених и IFRIC 14 IAS19 - Ограничења на средства дефинисаних примања, захтеви за минималним финансирањем и њихова интеракција**
- **Одмеравање ентитета у које се инвестира по фер вредности у билансу успеха: алтернатива инвестиција-по-инвестиција или алтернатива доследне политике ,**
- **Продаја или улагање средстава између инвеститора и његовог придруженог ентитета или заједничког подухвата:**

Измена уског обима стандарда IFRS 10 и IAS 28, објављено у септембру 2014. у интеракцији са параграфом 32 IAS 28

- **Уговори о осигурању**
- **Схеме за трговину емисијама гасова**

Лизинг (Документација о плану рада 3)
(IASB - самоедукативна сесија)

IASB је одржао едукативну сесију 20. јануара 2015, о својим предлозима који се односе на ли-

зинг. IASB је такође дискутовао о захтевима за обелодањивање за кориснике лизинга.

Није донета ниједна одлука.

(Заједничка сесија са FASB)

FASB и IASB (одбори) одржали су састанак 21. јануара 2015. године ради наставка разматрања предлога Нацрта за излагање из маја 2013. *Лизинг* (ЕД 2013), конкретно, дискутујући о захтевима за обелодањивање за кориснике лизинга.

Општи циљ обелодањивања

Одбори су одлучили да коначни стандард о лизингу треба да обухвата циљ обелодањивања, што би корисницима финансијских извештаја омогућило да процене количину, време и неизвесност токова готовине који проистичу из лизинга. Одбори су такође одлучили да задрже предлог из Нацрта за излагање из 2013. којим се захтева да корисник лизинга размотри степен детаља неопходан да би се постигао циљ обелодањивања. Сви чланови FASB и сви чланови IASB су се сложили.

Квантитативни захтеви који се односе на обелодањивање

Одбори су одлучили да не задрже предлог из 2013. којим се од корисника лизинга захтева да обелодани усаглашавање почетних и завршних биланса својих обавеза по основу лизинга. Сви чланови FASB и сви чланови IASB су се сложили.

IASB је такође одлучио да не задржи предлог из Нацрта за излагање из 2013. којим се од корисника лизинга захтева да обелодани усаглашавање почетних и завршних биланса за средства са правом употребе (ROU). Дванаест чланова IASB се сложило.

FASB је одлучио да захтева од корисника лизинга да обелодани следеће квантитативне ставке:

- а. расход по основу лизинга типа А, одвојен између амортизације средстава са правом употребе (ROU) и камате по основу лизинга. Сви чланови FASB су се сложили;
- б. расход по основу лизинга типа Б. Сви чланови FASB су се сложили;
- ц. расход по основу краткорочног лизинга, искључујући расходе који се односе на лизинг са трајањем од месец дана или мање. Пет чланова FASB се сложило;
- д. променљиви расход по основу лизинга. Сви чланови FASB су се сложили;
- е. приход по основу подлизинга. Сви чланови FASB су се сложили;
- ф. готовину плаћену за износе обухваћене одмеравањем обавеза по основу лизинга, одвојена између токова готовине из пословања и финансијских токова готовине и између лизинга Типа А и Типа Б. Четири члана FASB су се сложила;
- г. додатне неготовинске информације о обавезама по основу лизинга које проистичу из стицања средстава са правом употребе (ROU), одвојених између лизинга Типа А и Типа Б. Шест чланова FASB се сложило;
- х. пондерисани просек преосталог трајања лизинга, обелодањен одвојено за лизинг Типа А и Типа Б. Сви чланови FASB су се сложили;
- и. пондерисани просек дисконтне стопе лизинга Типа Б од датума извештавања. Сви чланови FASB су се сложили;
- ј. добици и губици који проистичу из трансакција продаје и повратног лизинга. Сви чланови FASB су се сложили.

FASB је одлучио да од корисника лизинга не захтева да презентују обелодањивања у формату табеле. Пет чланова FASB се сложило.

FASB је одлучио да разјасни да ставке расхода које су обелодањене такође треба да обухватају износе капитализоване као део набавне цене неког другог средства. Шест чланова FASB се сложило.

IASB је одлучио да од корисника лизинга захтева да обелодане следеће квантитативне ставке:

- а. амортизацију средстава са правом употребе, подељених по класама основног средства. Свих четрнаест чланова IASB се сложило;
- б. камату на обавезе по основу лизинга. Свих четрнаест чланова IASB се сложило;
- ц. расход по основу краткорочног лизинга, искључујући расходе који се односе на лизинг са трајањем од месец дана или мање. Једанаест чланова IASB се сложило, а троје се није сложило;
- д. расход по основу лизинга средстава мале вредности. Тринаест чланова IASB се сложило, а један се није сложио;
- е. расход по основу променљивог лизинга. Свих четрнаест чланова IASB се сложило;
- ф. приход од подлизинга средстава са правом употребе. Десет чланова IASB се сложило, а четворо се није сложило;
- г. укупан одлив готовине за лизинг. Тринаест чланова IASB се сложило, а један се није сложио;
- х. додатке средствима са правом употребе. Свих четрнаест чланова IASB се сложило;
- и. добитке и губитке који проистичу из трансакција продаје и повратног лизинга. Десет чланова IASB се сложило, а четворо се није сложило;
- ј. завршну књиговодствену вредност средстава са правом употребе, подељених по класи основног средства. Свих четрнаест чланова IASB се сложило.

IASB је такође одлучио да захтева од корисника лизинга да презентује:

- сва обелодањивања корисника лизинга у једној напомени или посебном одељку у својим финансијским извештајима. Десет чланова IASB се сложило, а четворо се није сложило;
- квантитативна обелодањивања корисника лизинга у формату табеле, осим уколико није прикладнији неки други формат. Девет чланова IASB се сложило, а петоро се није сложило.

FASB је одлучио да задржи предлог Нацрта за излагање из 2013. да корисник лизинга обелодањује анализу доспећа својих обавеза по основу лизинга, где су приказани недисконтовани токови готовине на годишњој основи најмање за сваку од првих пет година и укупни износи за преостале године, и усаглашавања недисконто-

ваних токова готовине са дисконтованим обавезама по основу лизинга у извештају о финансијској позицији.

Сви чланови FASB су се сложили.

FASB је одлучио да не задржи предлог Нацрта за излагање из 2013. којим се од корисника лизинга захтева да обелодани анализу доспећа за обавезе које не представљају компоненте лизинга, а које се односе на лизинг. Шесторо чланова FASB се сложило.

FASB је одлучио да од корисника лизинга не захтева да обезбеде квалитативна обелодањивања постојања и услова значајних обавеза које нису компоненте лизинга које је преузео као резултат закључивања уговора о лизингу. Четири члана FASB су се сложила.

IASB је одлучио да од корисника лизинга треба да се захтева да обелодани анализу доспећа његових обавеза по основу лизинга у складу са параграфима 39 и Б11 стандарда IFRS 7 *Финансијски инструменти: обелодањивања*. Од корисника лизинга захтевало би се да обелодане ову анализу доспећа одвојено од анализа доспећа других финансијских обавеза. Сви чланови IASB су се сложили.

Квалитативни захтеви који се односе на обелодањивања

FASB је одлучио да задржи квалитативне захтеве обелодањивања предложене у Нацрту за излагање из 2013, којима се од корисника лизинга захтева да обелодани следеће квалитативне ставке:

- a. Информације о природи својих лизинга (и подлизинга), укључујући:
 - i. општи опис ових лизинга;
 - ii. основу и услове и трајање, према којима су утврђена плаћања променљивих лизинга;
 - iii. постојање, и услове, опција да се продужи или прекине лизинг. Корисник лизинга треба да обезбеди наративно обелодањивање опција које се признају као средства са правом употребе и обавеза по основу лизинга и оних које то нису;
 - iv. постојање, и услове, гаранција са резидуалном вредношћу које обезбеђује корисник лизинга; и
- v. ограничења или забране које намеће лизинг.
- б. Информације о лизингу који још није почео, али може да узрокује значајна права и обавезе за корисника лизинга.
- ц. Информације о значајним претпоставкама и просуђивањима донетим приликом примене захтева из стандарда о лизингу, што може да обухвата следеће:
 - i. утврђивање да ли уговор садржи лизинг;
 - ii. расподелу накнаде у уговору између лизинга и компоненти које не чине део лизинга; и
 - iii. одређивање дисконтне стопе.
- д. Главне услове и трајање трансакција продаје и повратног лизинга.
- е. Да ли је изабрана рачуноводствена политика за изузетак краткорочних лизинга.

Четири члана FASB су се сложила.

Приликом описивања степена детаљности у којем квалитативна обелодањивања треба да буду презентована, FASB је одлучио да не укључи упутство о дисагрегацији, слично упутству у Теми 606 о приходу од уговора са клијентима.

Четири члана FASB су се сложила.

IASB је одлучио да не задржи квалитативне захтеве у вези са обелодањивањем, предложене у Нацрту за излагање из 2013. и да, уместо тога, од корисника лизинга захтева да обелодани довољно додатних информација како би се испунио општи циљ обелодањивања. IASB је одлучио да допуни овај захтев листом посебних циљева обелодањивања и да укључи илустративне примере у коначни стандард о лизингу, ради показивања како корисник лизинга може да се усклади са овим захтевом. Сви чланови IASB су се сложили.

Разматрања пословних ентитета који нису јавни

FASB је одлучио да не обезбеђује назначено ослобађање од захтева обелодањивања за пословне ентитете који нису јавни (односно, све друге ентитете, осим јавних пословних ентитета). Сходно томе, пакет обелодањивања за кориснике лизинга једнако је применљив и на јавне пословне ентитете и на ентитете који нису јавни. Сви чланови FASB су се сложили.

Следећи кораци

Одбори ће наставити своја разматрања на неком од будућих састанака.

Концептуални оквир (Документација о плану рада 10)

IASB је 21. јануара разматрао питања која су настала током израде *Нацрта за излагање Концептуалног оквира* (Нацрт за излагање).

*Документација о плану рада 10:
преостала питања*

IASB је оквирно одлучио да:

- а. опише релевантност, верни приказ и ограничење у смислу исплативости као критеријуме за признавање, а не као факторе које треба разматрати приликом одлучивања да ли треба признати одређено средство или обавезу. Дванаест чланова IASB се сложило са овом одлуком, а два члана IASB се нису сложила;
- б. замени израз 'је способан да' изразом 'има потенцијал да' у дефиницији економског ресурса. Сходно томе, Нацрт за излагање би дефинисао економске ресурсе на следећи начин:

Економски ресурси представљају право које има потенцијал да створи економске користи.

Сви чланови IASB су се сложили са овом одлуком.

Поред тога, IASB је оквирно потврдио да Нацрт за излагање треба да обухвата:

- а. концепт да приходи и расходи који су укључени у биланс успеха:
 - i. приказују повраћај који је ентитет остварио у смислу својих економских ресурса током датог периода; и
 - ii. обезбеђују информације корисне за процену изгледа будућих токова готовине.

Међутим, IASB је оквирно одлучио да не опише овај концепт као циљ биланса успеха.

Дванаест чланова IASB се сложило са овом одлуком, а два члана IASB се нису сложила;

- б. изјаву да финансијски извештаји треба да буду састављени са становишта извештајног ентитета као целине. Дванаест чланова IASB се сложило са овом

одлуком, а два члана IASB се нису сложила.

Следећи кораци

IASB планира да објави Нацрт за излагање у првом кварталу 2015.

IFRS за SME: Свеобухватни преглед за период 2012–2014. (Документација о плану рада 5)

IASB је одржао састанак 21. јануара 2015. ради разматрања питања насталих током процеса гласања о изменама IFRS за SME. Ове измене резултат су почетног свеобухватног прегледа *IFRS за SME*. Питање се односило на прелазне захтеве за опцију примене модела ревалоризације за некретнине, постројења и опрему. IASB је одлучио да захтева проспективну примену опције коришћења модела ревалоризације од почетка периода у којем ентитет први пут усваја измене.

Сви чланови IASB су се сложили.

Следећи кораци

Објављивање измена очекује се у првој половини 2015. године.

IASB ће на састанку у фебруару 2015. разматрати процедуре које окружују будуће прегледе IFRS за SME.

Иницијатива за обелодањивање (Документација о плану рада 11) (едукативна сесија IASB)*Документација о плану рада 11А:
ажурирање пројекта*

IASB је одржао састанак 22. јануара ради добијања нових информација о текућем раду на Иницијативи за обелодањивање. Нове информације обухватале су преглед активности које заједно чине Иницијативу за обелодањивање, као и напредовања ових активности у односу на план који се састоји из десет тачака који је најавио Ханс Хоогерворст у јуну 2013. IASB је такође добио нове информације о пројекту Профили законских категоризација и класификација IFRS.

Није донета ниједна одлука.

Следећи кораци

На састанку у фебруару IASB ће разматрати информације које се не односе на IFRS у комплетном сету финансијских извештаја и садржај напомена као део пројекта Принципи обелодањавања.

Измене уског обима стандарда IAS 19 - Примања запослених и IFRIC 14 IAS 19 - Ограничења средства дефинисаних примања, захтеви за минималним финансирањем и њихова интеракција (Документација о плану рада 12A-12C)

IASB је разматрао препоруке Комитета за тумачење IFRS да се измене IAS 19 и IFRIC 14.

Документација о плану рада 12B: Доступност рефундирања суфицита из плана дефинисаних примања када независни повереник има једнострану овлашћења

IASB је разматрао препоруку Комитета за тумачење да се разјасни да ли овлашћење повереника да повећа користи или да заврши план утиче на безусловно право послодавца на рефундирање суфицита и, самим тим, у складу са IFRIC 14, ограничава признавање средства.

На овом састанку IASB се оквирно сложио са препоруком Комитета за тумачење да IFRIC 14 треба да буде измењен како би се разјаснило следеће:

- a. Износ суфицита који ентитет признаје као средство на основу будућег рефундирања не треба да обухвата износе за које нека друга страна (на пример, повереник плана) има једнострано овлашћење за коришћење у друге сврхе (на пример, ради повећања користи чланова плана);
- b. Ентитет не треба да претпоставља постепено измирење плана као што је описано у параграфу 11(b) IFRIC 14 ако друга страна може једнострано да одлучи да заврши план и спречи постепено измирење;
- ц. Једнострано овлашћење друге стране да купи ануитете или да донесе друге одлуке о инвестирању без промене обећања о пензијама је овлашћење за доношење одлука о инвестирању и стога се разликује од овлашћења за завршавање плана путем измирења обавеза из плана, или овлашћења за коришћење суфицита ради повећања користи;
- д. Када ентитет утврди доступност рефундације или смањења у будућим допри-

носима, ентитет треба да узме у обзир законске захтеве који су донети, као и услове који су уговорно уговорени и евентуалне изведене обавезе.

IASB се оквирно сложио са препоруком Комитета за тумачење да IAS 19 треба да буде измењен како би се разјаснило да, када дође до измене, ограничења или измирења плана:

- a. добитак или губитак по измирењу или прошлим услугама треба да се израчунавају и признају у билансу успеха у складу са параграфима 99-112 IAS 19; и
- b. ентитет треба поново да процени горњу границу средства која ће се применити на ажурирани суфицит, а кориговање горње границе средства треба признати у осталом укупном резултату као што се захтева у параграфу 57(d)(iii) IAS 19.

IASB се такође оквирно сложио са запажањем Комитета за тумачење да, када настане законска или изведена обавеза ентитета да повећа користи у складу са параграфом 61 IAS 19, ентитет треба да прикаже ту обавезу при одмеравању обавеза дефинисаних примања, у складу са параграфом 88 IAS 19.

Свих четрнаест чланова IASB се сложило.

Документација о плану рада 12C: поновно одмеравање при измени, ограничењу или измирењу плана

Параграф 99 IAS 19 захтева од ентитета да поново одмери нето обавезу (средство) за дефинисано примање када дође до измене, ограничења или измирења плана. IASB је размотрио препоруку Комитета за тумачење да се разјасни израчунавање трошкова текућих услуга и нето камата у овим околностима.

На овом састанку IASB се оквирно сложио са препоруком Комитета за тумачење да IAS 19 треба да се измени како би се разјаснило да:

- a. Када се нето обавеза (средство) за дефинисано примање поново одмерава у складу са параграфом 99 IAS 19:
 - i. трошак текућих услуга и нето камата за преостали период након поновног одмеравања треба да се утврди помоћу претпоставки које се примењују на поновно одмеравање; и
 - ii. ентитет треба да израчуна нето камату за преостали период на основу поновно одмерене нето

обавезе (средства) за дефинисано примање;

- б. Трошак услуга у текућем извештајном периоду пре измене или ограничења плана је трошак текућих услуга и на њега не треба да утиче трошак прошлих услуга, нити треба да буде укључен у трошак прошлих услуга.

IASB се оквирно сложио са запажањем Комитета за тумачење да се захтеви за одмеравање нето обавезе (средства) за дефинисано примање одређују „од плана до плана“.

Једанаест чланова IASB се сложило, а троје се није сложило.

Прелазне одредбе и прво усвајање измена у Документацији о плану рада 12Б и 12Ц

IASB се такође сложио да:

- а. Ентитет треба да примењује измене IFRIC 14 и IAS 19 ретроспективно, али да треба дати изузеће од ретроспективног кориговања књиговодствене вредности средстава која обухватају трошкове за примања запослених, али су изван делокруга IAS 19 (на пример, залихе);
- б. Ранија примена измена стандарда IAS 19 треба да буде дозвољена;
- ц. Измена стандарда IFRS 1 - *Прва примена међународних стандарда финансијског извештавања* није неопходна.

Свих четрнаест чланова IASB се сложило.

Следећи кораци

IASB планира да споји предлоге описане у Документацији о плану рада 12Б и Документацији о плану рада 12С у једну измену и размотриће процес рада предузет у вези са овим предложеним изменама на неком од будућих састанака.

Одмеравање ентитета у које се инвестира по фер вредности кроз биланс успеха: алтернатива инвестиција-по-инвестиција или алтернатива доследне политике (Документација о плану рада 12Д)

Параграф 18 IAS 28 - *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате* дозвољава другачију основу одмеравања када инвестицију у придружени ентитет или заједнички подухват држи ентитет који је органи-

зација високоризичног улагачког капитала или неки други ентитет који се квалификује. Када инвестицију у придружени ентитет и или заједнички подухват држи овакав ентитет, он може одлучити да одмерава ту инвестицију по фер вредности у билансу успеха.

У новембру 2014. године Комитет за тумачење IFRS је разматрао да ли је овај избор доступан на бази инвестиција-по-инвестиција или се одабир мора примењивати доследно на одмеравање свих придружених ентитета и заједничких подухвата. IASB је напоменуо да је у ревидирањима IAS 28 из 2011. године намеравао да пренесе неизмењени избор одмеравања који је био доступан у претходној верзији стандарда. IASB је стога оквирно одлучио да разјасни да је избор доступан на бази инвестиција-по-инвестиција.

Поред тога, ентитет који није инвестициони ентитет може имати придружени ентитет или заједнички подухват који је инвестициони ентитет. IASB је напоменуо да параграф 36А IAS 28 оваквом ентитету дозвољава избор да задржи одмеравања фер вредности које је користио тај инвестициони ентитет или заједнички подухват приликом примене метода удела. IASB је одлучио да разјасни да је овај избор такође доступан на бази инвестиција-по-инвестиција.

Десет чланова IASB се сложило са овом одлуком, а четворо се није сложило.

Следећи кораци

IASB ће предложити ове измене у оквиру процеса Годишњих побољшања.

Продаја или улагање средстава између инвеститора и његовог придруженог ентитета или заједничког подухвата: Измена уског обима IFRS 10 и IAS 28, објављено 2014. - у интеракцији са параграфом 32 IAS 28 (Документација о плану рада 12Е)

IASB је разматрао непланирану последицу измене уског обима IFRS 10 - *Консолидовани финансијски извештаји* и IAS 28 - *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате* која је објављена у септембру 2014. Ова измена захтевала је да, у одређеним околностима, део добити која настаје по основу губитка контроле над зависним ентитетом не треба да се признаје. Ове околности настају када ентитет за-

држава инвестицију у бившем зависном ентитету и има значајан утицај или заједничку контролу над тим бившим зависним ентитетом. Захтева се да део добити који није признат буде уклоњен из књиговодствене вредности задржане инвестиције у бившем зависном ентитету.

IASB је обавештен да је уклањање добити које се захтева изменом из септембра 2014. године, чини се, у сукобу са параграфом 32(b) IAS 28, што захтева да ентитет призна као приход сваки вишак фер вредности нето средстава стеченог придруженог ентитета (или заједничког подухвата) изнад набавне вредности тог придруженог ентитета (или заједничког подухвата). Примена захтева параграфа 32(b) IAS 28 у ограниченим околностима које су описане допринела би сторнирању уклањања добити које се захтева изменом из септембра 2014.

IASB је оквирно одлучио да разјасни захтеве IFRS 10 и IAS 28 путем:

- a. измене IFRS 10 са циљем објашњавања да је, под ограниченим условима који су описани, набавна вредност приликом почетног признавања задржане инвестиције, фер вредност те инвестиције; и да сви добици или губици представљају накнадно кориговање; и
- b. измене IAS 28 за околности у којима:
 - i. придружени ентитет или заједнички подухват настаје из резидуала камате задржане након губитка контроле над зависним ентитетом; и
 - ii. тај придружени ентитет или заједнички подухват не обухватају пословање;

у циљу објашњавања да је, за сврхе рачуноводства стицања, које се захтева у параграфу 32 овог стандарда, набавна вредност приликом почетног признавања тог придруженог ентитета или заједничког подухвата фер вредност инвестиције на датум на који је изгубљена контрола и одређује се пре евентуалног уклањања добитака или губитака које се захтева параграфом 99A IFRS 10.

IASB је такође оквирно одлучио да предложи одлагање датума ступања на снагу измена из септембра 2014, IFRS 10 и IAS 28, у светлу интеракције између предложеног разјашњења и измена из септембра 2014. године. IASB планира да

датум ступања на снагу овог предлога и измена из 2014. године буде исти.

Свих четрнаест чланова IASB се сложило.

Следећи кораци

IASB очекује да преглед процеса рада за ове измене обави на неком од будућих састанака. IASB планира да обједини ове предложене измене са другим предлозима за измену IAS 28 који су већ изгласани. Очекује се да Нацрт за излагање буде објављен у другом кварталу 2015. године.

Уговори о осигурању (Документација о плану рада 2) (сесија доношења одлука IASB)

IASB је одржао састанак 22. јануара 2015. ради расправљања о олакшицама за прелазни период у светлу чињенице да ће најранији могући датум ступања на снагу новог стандарда о уговорима о осигурању бити након обавезног датума ступања на снагу IFRS 9 - *Финансијски инструменти*.

IASB је оквирно потврдио предлоге олакшица за прелазни период у Нацрту за излагање из 2013. године, да, приликом почетне примене новог стандарда о уговорима о осигурању:

- a. ентитету се дозвољава да изнова назначи финансијска средства по фер вредности која су одмерена по фер вредности у билансу стања, ради уклањања (или значајног смањења) рачуноводственог неслагања у складу са параграфом 4.1.5 IFRS 9;
- b. од ентитета се захтева да опозове претходна назначавња у опцији фер вредности за финансијска средства ако рачуноводствено неслагање које је довело до претходног назначавња у складу са параграфом 4.1.5 IFRS 9 више не постоји; и
- ц. ентитету се дозвољава да изнова назначи инвестицију у инструмент капитала одмерен по фер вредности кроз остали укупан резултат у складу са параграфом 5.7.5 IFRS 9 и дозвољено му је да опозове претходна назначавња.

Свих четрнаест чланова IASB се сложило са овом одлуком.

IASB је оквирно одлучио да:

- a. размотри обезбеђивање додатних олакшица за прелазни период којима се ентитету дозвољава или се од њега захтева да поново процени модел пословања за финансијска средства на датум

почетне примене новог стандарда о уговорима о осигурању. Ова поновна процена била би заснована на условима за процену модела пословања у параграфима 4.1.2(а) или 4.1.2А(а) IFRS 9 и чињеницама и околностима које постоје на датум прве примене новог стандарда о уговорима о осигурању; и

б. не разматра одлагање обавезног датума ступања на снагу IFRS 9 за ентитете који издају уговоре о осигурању.

Тринаест чланова IASB се сложило са овом одлуком, а један члан IASB се није сложио.

Следећи кораци

IASB ће наставити разматрање пројекта Уговора о осигурању на наредним састанцима.

Схеме за трговину емисијама гасова (Документација о плану рада б)

IASB је одржао састанак 22. јануара 2015. са циљем разматрања пројекта Схеме за трговину емисијама гасова. План је осликавао почетна становишта која су изразили IASB, лица која састављају форум на глобалном плану и саветодавни форум за рачуноводствене стандарде на састанку одржаном у четвртном кварталу 2014. године.

План рада - пројектовани циљеви на дан 27. јануара 2015.

Главни пројекти				
Следећа прекретница у реализацији пројекта				
	2015. Квартал 1	2015. Квартал 2	2015. Квартал 3	2015. Квартал 4
Предстојећи стандарди				
Уговори о осигурању	Поновна разматрања			
Лизинг			Циљни IFRS	
Свеобухватан преглед IFRS за SMEs	Циљни измењени IFRS за SME			
Предстојећи нацрти за излагање				
Концептуални оквир	Циљни ЕД			
Објављени документи за дискусију				

Документација о плану рада б: План пројекта

IASB се оквирно сложио да:

- а. одреди широк делокруг за пројекат како би узео у обзир рачуноводствено обухватање различитих схема које корсите дозволе за емисију и друге финансијске алате за управљање емисијом загађивача, као и да промени назив пројекта у циљу одражавања овог ширег делокруга;
- б. према пројекту заузме став 'почињања испочетка', то јест да IASB не почиње од оквирних одлука које су донете у претходном пројекту, већ да уместо тога установи финансијски утицај оваквих схема пре него што поново размотри како да рачуноводствено обухвата спој компонената које у њима настају;
- ц. сарађује са другим доносиоцима стандарда у истраживању;
- д. састави документ за дискусију као први резултат процеса рада.

Сви чланови IASB су се сложили са овим одлукама.

Следећи кораци

Особље ће наставити да истражује различите схеме пре него што затражи од IASB да размотри могуће рачуноводствене приступе.

Рачуноводствено обухватање управљања динамичним ризиком: Приступ ревалоризације портфолија макро хеџингу [рок за слање коментара био је 17. октобар 2014.]	Анализа коментара			
Активности везане за прописивање цена [рок за слање коментара је 15. јануар 2015]	Јавне консултације			
Предстојећи документи за дискусију				
Иницијатива за обелодањивање				
Принципи обелодањивања		Циљни ДП		
Иницијатива за обелодањивање је портфолио пројеката истраживања и имплементације.				
Пројекти имплементације				
Следећа прекретница у реализацији пројекта				
Измене огаченог обима	2015. Квартал 1	2015. Квартал 2	2015. Квартал 3	2015. Квартал 4
Годишња побољшања 2014-2016.		Циљни ЕД		
Разјашњавање класификације и одмеравања трансакција плаћања акцијама (Предложена измена стандарда IFRS 2)		Поновна разматрања		
Класификација обавеза (Предложене измене стандарда IAS 1)	Циљни ЕД			
Иницијатива за обелодањивање				
Измене IAS 7 [рок за слање коментара је 17. април 2015] http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Pages/Leases.aspx	Јавне консултације			
Елиминација добитака или губитака који настају из трансакција између ентитета и његовог придруженог ентитета или заједничког подухвата (Предложене измене стандарда IAS 28)		Циљни ЕД		
Одмеравање фер вредности: Обрачунска јединица [Рок за слање коментара је 16. јануар 2015]	Анализа коментара			
Признавање одложених пореских средстава за не-реализоване губитке (Предлог измена стандарда IAS 12) [Рок за слање коментара завршен је 18. децембра 2014]	Поновна разматрања			
Поновно одмеравање при измени, ограничењу или измирењу плана/Доступност рефундирања суфицита из плана дефинисаних примања (Предлог измена стандарда IAS 19 и IFRIC 14)		Циљни ЕД		
Следећа прекретница у реализацији пројекта				
Прегледи после имплементације	2015. Квартал 1	2015. Квартал 2	2015. Квартал 3	2015. Квартал 4
IFRS 3 - Пословне комбинације		Циљни извештај о повратним информацијама		
Концептуални оквир				
Следећа прекретница у реализацији пројекта				

	2015. Квартал 1	2015. Квартал 2	2015. Квартал 3	2015. Квартал 4
Концептуални оквир	Циљни ЕД			
Истраживачки пројекти				
Следећа прекретница у реализацији пројекта				
	2015. Квартал 1	2015. Квартал 2	2015. Квартал 3	2015. Квартал 4
Краткорочни и средњорочни пројекти:				
Пословне комбинације под заједничком контролом	Дискусија одбора			
Иницијатива за обелодањивање				
Општи преглед обелодањивања	Дискусија одбора			
Материјалност (материјални значај)	Дискусија одбора	Циљни нацрт извештаја о пракси		
Принципи обелодањивања		Циљни ДП		
Дисконтне стопе	Дискусија Одбора			
Схеме за трговину емисијама гасова	Дискусија Одбора			
Рачуноводствени метод удела	Дискусија Одбора			
Финансијски инструменти са карактеристикама капитала	Дискусија одбора			
Инфлација	Дискусија одбора			
Обавезе – измене Стандарда IAS 37	У припреми разрада пројекта <i>Концептуалног оквира</i>			
Извештавање о перформансама	Дискусија одбора			
Дугорочни пројекти:				
Екстрактивне активности/нематеријална средства/активности истраживања и развоја				
Превођење стране валуте				
Порез на добитак		Дискусија одбора		
Примања по престанку запослења (укључујући пензије)	Дискусија одбора			
Плаћања акцијама		Дискусија одбора		
IASB развија своје истраживачке капацитете – за детаљније информације посетите Истраживачки центар IFRS				
Комплетирани IFRS				
Главни пројекти	Датум објављивања	Ступа на снагу	Година очекиваног почетка примене*	
IFRS 9 - Финансијски инструменти	јул 2014.	1. јануар 2018.	Није одлучено	
IFRS 14 - Регулаторни одложени рачуни	јануар 2014.	1. јануар 2016.	Није одлучено	
IFRS 15 - Приходи од уговора са клијентима	мај 2014.	1. јануар 2017.	Није одлучено	
*Преглед после имплементације обично почиње након што су нови захтеви две године примењивани на међународном нивоу, што је обично око 30–36 месеци после датума ступања на снагу.				
Измене ограниченог обима	Датум објављивања	Ступа на снагу		
IAS 32 - Финансијски инструменти: Презентација – пребијање финансијских средстава и финансијских обавеза (Измене стандарда IAS 32)	децембар 2011.	1. јануар 2014.		

Инвестициони ентитети (Измене Стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27)	октобар 2012.	1. јануар 2014.	
Обелодањивање надокнадивог износа за нефинансијска средства (Измене стандарда IAS 36)	мај 2013.	1. јануар 2014.	
Замена старих деривата новим и наставак рачуноводства хеџинга (Измене IAS 39)	јун 2013.	1. јануар 2014.	
Планови дефинисаних примања: Примања запослених (Измене стандарда IAS 19)	новембар 2013.	1. јул 2014.	
Годишња побољшања 2010–2012. <ul style="list-style-type: none"> • IFRS 2 <i>Плаћања акцијама</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Дефиниција услова стицања • IFRS 3 <i>Пословне комбинације</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Рачуноводствено обухватање потенцијалне накнаде у пословној комбинацији • IFRS 8 <i>Сегменти пословања</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Обједињавање сегмената пословања ▪ Усаглашавање салда имовине извештајних сегмената пословања са салдом имовине ентитета • IFRS 13 - <i>Одмеравање фер вредности</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Краткорочна потраживања и обавезе • IAS 16 - <i>Некретнине, постројења и опрема</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Метод ревалоризације—пропорционално преправљање акумулиране амортизације • IAS 24 - <i>Обелодањивања повезаних страна</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Услуге кључног руководства ентитета • IAS 38 <i>Нематеријална имовина</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Метод ревалоризације—пропорционално преправљање акумулиране амортизације 	децембар 2013.	1 јул 2014.	
Годишња побољшања 2011–2013. <ul style="list-style-type: none"> • IFRS 1 <i>Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Значење 'ефективних IFRS' • IFRS 3 - <i>Пословне комбинације</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Изузеци делокруга за заједничке подухвате • IFRS 13 - <i>Одмеравање фер вредности</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Делокруг параграфа 52 (изузетак у вези са портфолијом) • IAS 40 <i>Инвестиционе некретнине</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Разјашњење међусобне везе између стандарда IFRS 3 и IAS 40 приликом класификације некретнине као инвестиционе некретнине или некретнине у којој борави власник 	децембар 2013.	1. јул 2014.	
Рачуноводствено обухватање стицања учешћа у заједничким пословањима (Измене стандарда IFRS 11)	мај 2014.	1. јануар 2016.	

Разјашњавање прихватљивих метода депрецијације и амортизације (Измене стандарда IAS 16 и IAS 38)	мај 2014.	1. јануар 2016.	
Пољопривреда: Вишегодишње пољопривредне културе (Измене IAS 16 и IAS 41)	јун 2014.	1. јануар 2016.	
Метод удела у појединачним финансијским извештајима (Предложене измене стандарда IAS 27)	август 2014.	1. јануар 2016.	
Продаја или улагање средстава између инвеститора И његовог придруженог ентитета или заједничког подухвата (Предложене измене стандарда IFRS 10 и IAS 28)	септембар 2014.	1. јануар 2016.	
Годишња побољшања 2012-2014. <ul style="list-style-type: none"> • IFRS 4 - Стална средства која се држе за продају и прекид пословања Промене начина отуђења <ul style="list-style-type: none"> • IFRS 7 - Финансијски инструменти: Обелодањивања Услужни уговори Применљивост измена IFRS 7 на сажете периодичне финансијске извештаје <ul style="list-style-type: none"> • IFRS 19 - Примања запослених Дисконтна стопа: питање регионалног тржишта <ul style="list-style-type: none"> • IAS 34 - Периодично финансијско извештавање Обелодањивање информација на другом месту у периодичном финансијском извештају	септембар 2014.	1. јануар 2016.	
Инвестициони ентитети: Примена изузећа од консолидовања (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 28)	децембар 2014.	1. јануар 2016.	
Иницијатива за обелодањивање (Измене стандарда IAS 1)	децембар 2014.	1. јануар 2016.	
Тумачења	Датум објављивања	Ступа на снагу	
IFRIC 21 - Дажбине	мај 2013.	1. јануар 2014.	
Консултације о плану рада			
IASB је посвећен спровођењу редовних јавних консултација о плану рада са циљем тражења формалног инпута о стратешком правцу и укупног баланса програма рада. Повратне информације са наших првих формалних консултација објављене су у децембру 2012.			
Следећа прекретница у реализацији пројекта			
	2015.	2016.	
Јавне консултације на трогодишњем нивоу	Иницирање других јавних консултација на трогодишњем нивоу		

Превели:
Маја Старчевић Јанковски
Игор Аџић

др Жељко
ШЕВИЋ*
мр Зоран
ШКОБИЋ**

Саморегулација и јавни надзор у функцији квалитета рачуноводствене професије***

Резиме

Рад приказује критеријуме за организовање рачуноводствене професије и саморегулацију ове професије. Саморегулација рачуноводствене професије, у смислу овлашћења у вези са уређивањем питања везаних за чланство и стандард понашања у служби опште јавности, је разматрана, поред осталог и као социолошко питање уз указивање на актуелне моделе њеног функционисања у модерној теорији. Веза између јавног надзора – и саморегулације рачуноводствене професије као доминантног облика регулисања рачуноводствене професије, како у англосаксонским, тако и земљама континенталне европске правне традиције, илустрована је на моделу регулисања рачуноводствене професије у Великој Британији. У раду се такође указује на искуство са саморегулацијом рачуноводствене професије у Србији и актуелне проблеме који су, поред осталог, изазвани и неадекватном законском рачуноводственом регулативом.

Кључне речи: рачуноводствена професија, регулација, држава, јавни интерес, надзор, тржиште рачуноводствених услуга.

Увод

Организација "слободних професија" у модерно време је један од остатака средњовековног еснафског организовања и контроле тржишта кроз гилде. Данас се углавном адвокатска, медицинска и рачуноводствена професија сматрају слободнима; мада је било и има покушаја да се неке друге професије регулишу, и тиме добију на значају. У начелу, додатно регулисање професије је историјски било више карактеристично за

англо-саксонске (англо-америчке) земље, и нарочито Велику Британију. У Британији скоро свака професија (или чак – занимање) има своју посебну професионалну асоцијацију, односно институт који организује испите, пријем у чланство, регулише чланство и професионално понашање, односно санкционише чланове који не поштују правила. Тако, на пример, било је покушаја да се управљачко-пословна (менаџерска) професија – установи, путем посебног институ-

*) Редовни професор рачуноводства, финансија и јавне политике на Glasgow Caledonian University.

***) Руководилац сектора за едукацију, Савез РР Србије.

***) Овај напис је објављен у Зборнику 44. симпозијума "Рачуноводствено регулаторно окружење: подстицаји или ограничење привредног раста"

та. Али, и поред тога што су организовани институти као асоцијације, многе од тих професија још су остале добрим делом далеко од слободних.

Са историјског аспекта постоје три главне слободне професије – свештеничка, медицинска и правна – док се касније њима придружила рачуноводствена, фармацеутска, итд. У начелу, рачуноводствена професија је настала релативно касно, у 19. веку¹, али се због значаја и солидне организације данас може сматрати једним од најбоље организованих професија; нарочито у англо-саксонским земљама (САД, Велика Британија, Аустралија, Канада, Нови Зеланд, итд.). Такође, у 19. веку настао је један број других професија, као сто су: архитектонска, фармацеутска, ветеринарска, медицинска (техничари/болничари), наставничка, библиотекарска, оптичарска и професија усмерена на социјално старање (социјални рад). Протеком времена релативни значај и престиж професија се мења, тако да док су на пример свештеници у средњем веку били на челу листе, заменили су их правници, па су се након тога лекари нашли на челу листе. Стога је могуће очекивати да ће се престиж професија мењати с временом.

1. Критеријуми за организовање професије

Историјски, занимање се сматра професијом уколико постоји тело које регулише: улаз, стицање звања, едукацију, праксу и излазак из професије. Уколико се сви ови критеријуми испуне, претпоставка је да се ради о "препознатој" односно "прихваћеној" професији. У начелу, присутни су захтеви да се чланови професије баве одговарајућим занимањем као главним, односно у пуном радном времену. Затим, потребно је да постоји основана одговарајућа професионална тренинг школа, као и да с временом настане одговарајући универзитетски програм који припрема припаднике професије. Такође, неопходно је да постоји професионална асоцијација, како на локалном, тако и на националном нивоу. Неопходно је да постоји одговарајући професионални етички кодекс, као и овлашћење (правно) за лиценцирање припадника професије.

Као што се види, само образовање може бити одвојено од пријема у професионалну организацију. Идеја је да је занимање као такво друштвено препознато, затим да појединац може да се слободно бави њиме и да при том обезбеди ег-

зистенцију, бавећи се професијом као главном активношћу (са пуним радним временом). Врло често у професијама које нису препознате (друштвено) појединац може и мора да се бави неким другим, додатним активностима (занимањима), да би обезбедио егзистенцију. Само ово "месечарење" (*moonlighting*) указује на то да не постоји довољно друштвено поштовање професије и стога вероватно и нема разлога за њено регулисање. На пример, у великом броју земаља у транзицији могуће је видети да су многе од модерних професија озбиљно еродирале, јер чланови професије морају да се баве другим занимањима, раде за више послодаваца симултано, и на друге начине се довијају да обезбеде егзистенцију, како своју, тако и оних које издржавају. Стога се поставља питање да ли долази до системског еродирања професија. Чињеница је да је то практично случај у земљама где је дошло до нарушавања система, и озбиљних системских поремећаја. У таквим земљама професије се углавном не поштују, а накнаде члановима професије су мале, често чак и мизерне. Стога је заштита финансијског положаја професије један од најважнијих задатака професије.

Могућ је такође и нешто једноставнији оквир за одређивање професије. Професија треба генерално да задовољи три критеријума: 1) дефинисани "посао"/активности; 2) дефинисана основа знања (*the body of knowledge*), и 3) дефинисане етичке стандарде (критеријуме). У начелу, дефинисане пословне активности којима се бави професија одвајају је од осталих; омогућавајући јој да буде посебно дефинисана. Да би професија била "дефинисана" битно је да постоји и значајно специфично знање које сама професија генерише, као и да се временом акумулира. То је рецимо разлог што је многим професијама био потребан читав низ година, да не кажемо деценија да се јасно издиференцирају и да имају свој специфични положај у оквиру система професија. На пример, ИТ професија је још увек у настајању, и поред тога што постоји већ скоро 50 година. Пословна професија ("business profession") још није најјасније дефинисана (без обзира што рецимо у Британији постоји Институт менаџмента – Chartered Management Institute), премда је рецимо Harvard Business School од свог оснивања од 1908. године покушавала да дефинише "пословну професију". У начелу, свака професија тежи да њени чланови буду експерти у области и да као такви уживају не само поштовање колега,

1) Премда је Институт рачуновођа Шкотске основан 1854, краљевском повељом, као први рачуноводствени институт у свету. Неких 50-так година касније Шкотски институт је одиграо кључну улогу у развијању и дефинисању рачуноводствене професије у САД.

већ и ширег друштва. Тако је рецимо у Британској империји доношење Закона о акционарским привредним друштвима (*Joint Stock Companies Act*), 1856. године иницирало раст рачуноводствене професије. Наиме, креирањем отворених акционарских друштава повећано је интересовање за квалитет извештавања и актуелизован је значај јавног поверења у извештаје који се достављају потенцијалним инвеститорима. Ако се још има у виду и низ озбиљних превара инвеститора које су се догодиле у раном и средњем 19-ом веку, јасно је зашто је рачуноводствена професија добила на значају.

Активности професионалних организација, како смо видели, треба да буду усмерене на одређивање услова за чланство, критеријуме за останак у чланству, као и услове под којима неко престаје бити члан. У принципу професионална организација мора бити препозната од стране државе, која овлашћује организацију да регулише чланство, и професионално понашање чланова.

2. Саморегулација професије

Професионалне организације традиционално су биле овлашћене да уређују питања везана за чланство и одређују стандард професионалног понашања; служећи општој јавности (видети: Brown, 1905). Служење јавности је један од разлога постојања препознате професије. У француском моделу то се читава као "вршење јавних овлашћења", где држава овлашћује недржавно тело да поступа у име државе, док држава у крајњој инстанци одговара за то поступање и контролише начин на који се остварује овлашћење. Остваривање овлашћења је од примарног значаја за ове стране, као и за јавност, због које се такав систем и организује. У модерној теорији вршења власти то се углавном види као специфичан облик "професионалне делегације" односно даје се могућност онима који су најближи кориснику да врше овлашћење, и чији професионални капацитет гарантује да ће се циљ постићи. Ричардсон (Richardson, 1989) посматра рачуноводствену професију у контексту тржишта, а не само са аспекта државе и заједнице. Наиме, рачуноводство не повезује само тржишта (економска тржишта), државу и заједницу, већ и остала два елемента у битном одређују саму рачуноводствену професију. Наиме, држава може дати "лиценцу", али у исто време заједница може сумњати у квалитет саме професије и у таквим случајевима професија може бити спонтано маргинализована. Рачуноводство је социјални продукт и као такав зависи од

друштва (заједнице) и кондензованог друштва (тј. државе), што је доста добро документовано у литератури (видети: Hines, 1988). Наравно, не треба заборавити да као и све друштвене креације професија има везе и са оним што зовемо "политичка реторика" (Richardson, 1988, стр. 381), или "дневна реторика" (односно све више – "популизам") у контексту модерног српског друштва. Марксистички мислиоци су, наравно, повезали раст у престижу рачуноводствене професије са служењем снагама капитала (видети: Esland, 1980). И у складу са тим, марксистички теоретичари даље такође, виде рачуноводствену професију, као уосталом и све друге професије, као полуге власти државе (видети: Esland, 1980; Portwood and Fielding, 1981).

Значајан број аутора у области социологије професије, нарочито у области социологије рачуноводствене професије (видети: Roslender, 1992), сматра да је саморегулација професије добрим делом ограничена, јер у крајњем случају свака регулација се спроводи у корист државе. Иако се може рећи да је регулација "стална и фокусирана контрола спроведена од стране јавне агенције над активностима које вреднује друштво" (Selznick quoted in Baldwin and Cave, 1999, стр. 2), то ипак није једина дефиниција или приступ. Регулација се у економској теорији сматра одговором на потенцијалну несавршеност тржишта, као и оснивање јавних предузећа. Наиме, када постоји опасност да приватни ентитет не може да спроведе неку активност, неопходно је да држава обезбеди услове да се то деси; или да сама држава уђе у ту област, кроз јавно предузеће, или пак да интервенише преко регулације. Но, могуће је видети регулацију и као део шире легислативне активности (наиме, закон мора да установи основе за регулацију, која ће представљати секундарну законодавну активност, или пак сама бити регулаторна активност). Стога се у принципу регулаторно организовање посматра као активност коју предузима држава, било директно или преко "делегираних" ентитета; а са циљем задовољења потреба ширег друштва (тј. заједнице).

Но, опет, питање је зашто се уопште и уводи регулација. Историјски, као што смо рекли, САД су биле водећа земља у увођењу регулаторног организовања (*regulatory capture*). Наиме, на почетку 20-ог века у САД су интервенисале у области спречавања непринципијелне утакмице и стварања неоснованог тржишног контролисања – кроз увођење тзв. анти-траст закона. Европа се у то време још увек опредељивала за организовање јавних предузећа и веће учешће државе у економији. То је чак био случај са Енглеском, на-

рочито одмах после Првог светског рата. Као што видимо, сама идеја регулације је да се спречи ситуација на тржишту у којој се губи конкуренција и где конкурентно тржиште полако замире. Но, поставља се питање да ли је баш регулисање професије исто тако мотивисано. Наиме, регулација у области слободних професија, бар на први поглед, спречава конкуренцију и креира посебно затворено тржиште пружалаца услуга. Бар тако изгледа, на први поглед. Но, у ствари, обезбеђивањем минимума квалитета пружене пословне услуге, конкуренција се не подрива, али се обезбеђује уједначени квалитет. То је сигурно један од закључака Монополске комисије Велике Британије у пружању професионалних услуга у Британији.

Наравно, саморегулација кроз призму англо-саксонске теорије углавном указује на то да је она право генерисана од стране приватних организација да би регулисала професионалне и привредне односе (видети: Ogus, 1999). Теоријски, ради се о моделу корпоративизма, где се телима изван класичне државне структуре дозвољава да регулишу нешто од јавног интереса. Наравно, зависно од типа правног система и правне културе, можемо имати окружење које више или мање подржава одређено учешће приватних, или полуприватних тела у процесу регулације. Наравно, како је ово облик професионалне делегације, слободно се може поставити питање тзв. "демократског легитимитета" у процесу професионалне регулације. Међутим, у условима у којима је "нови јавни манаџмент" доминантна теоријска основа понашања јавног сектора то питање се јавља, али није круцијално. Сем тога, у земљама континентално-европског права регулација уопштено гледано више прихваћена, и стога јавност то лакше прихвата и у домену професионалне регулације. Као што смо рекли, то је концепт вршења јавних овлашћења у тим земљама. Проблеми углавном постају јавни када дође професионална регулација има негативан ефекат на положај трећих лица (видети: Cape, 1987). Сличан теоријски проблем је интерпретација правила – наиме професионална организација и доноси и примењује (тумачи) правила; док је у случају државе ситуација битно другачија, где законодавна власт (парламент) доноси законе, док их судска власт (судови) примењују; у складу са поделом власти. Опет овде је решење у пракси могуће, јер наравно свака одлука регулаторног тела се може побијати пред судом, у класичном судском поступку. Као што смо већ

рекли, економисти су по правилу били више забринути за лимитирање конкуренције, нарочито на страни понуде (*supply-side*).

3. Саморегулација рачуноводствене професије и питање јавног надзора

Рачуноводствена професија, као слободна професија је била углавном усмерена на саморегулацију. Практично, саморегулација је као облик регулисања професије био доминантан модел, како у англо-саксонским, тако и земљама континентално-европске правне традиције. Асоцијације, тј. институти су дефинисали како начин уласка у професију, тако и професионално понашање, и коначно разлоге због којих неко престаје да буде члан. Такође, асоцијација као регулатор је морала да врши надзор над понашањем чланства и реагује у случају потребе. Као што је то увек случај са затвореним организацијама, долазило је до превида у понашању неких чланова; професионалне организације које су имале традицију и/или величину уживале су "бланко поверење" и стога је сасвим извесно да је било превида у надзору над њима. Углавном проблеми су се појавили више у делу који се односи на професионалне рачуновође који се баве ревизијом, него у делу који се бави рачуноводством. Према томе, део рачуноводствене професије који се бави ревизијом извршава своју улогу за рачун шире јавности. Теоријски, јавно поверење у финансијске извештаје је директно пропорционално квалитету ревизорских извештаја. Фер и функционално капитално тржиште је основа модерне економије и стога је поверење у јавно доступне информације од великог значаја за понашање инвеститора.

У значајном домену, рачуноводствена професија је још увек саморегулишућа, али зато је у случају рачуновођа који се баве ревизорским послом дошло до промена режима регулације. Наиме, држава се све интензивније поставља директно као регулатор, било кроз директну легислативну интервенцију, или пак кроз захтеве да се врши јавни надзор над професијом и над тиме како професија служи јавном интересу. У случају Велике Британије, као и већег броја англо-саксонских земаља, у земљи је присутно више професионалних рачуноводствених организација. Рецимо, у Британији их је пет² које су 1974. направиле координационо тело – Консултативни комитет рачуноводствених тела (*CCAB – The*

2) Према је ово Британско тело, Ирски институт (овлашћених) рачуновођа (Institute of Chartered Accountants of Ireland) је такође члан Комитета.

Consultative Committee of Accountancy Bodies). Међутим, UK Companies Act је дао право вршења ревизије трима од пет организација³, додајући и Асоцијацију међународних рачуновођа (AIA), као статутарно тело, чији чланови су овлашћени да поступају као ревизори у смислу закона.

Што се тиче самог права да се неко представи као рачуновођа, ту правним прописима ништа није предвиђено. Додуше, рећи да је неко овлашћени рачуновођа подразумева чланство у неком од признатих института и асоцијација (Енглеске и Велса, Шкотске, Ирске, или АССА). Лажно представљање оставља могућност терећења по приватној тужби института/асоцијације, јер сам закон није ништа у том делу установио. Но, ако се ради о специјализованим услугама – статутарне ревизије, инвестиционог саветовања и банкротства – ситуација је битно другачија, јер закон је јасан, односно одређене квалификације и професионална чланства се захтевају и претпостављају. Са аспекта тржишта, чланови су подложни конкуренцији која не мора бити професионално компетентна, већ у односу на свакога ко се може представити као рачуновођа. Ситуација је, и у самој Великој Британији, другачија у случају правне професије, где Правно/Правничко друштво – *Law Society* (који регулише правну професију солицитора) јасно одређује ко се може представљати као професионални правник. Ни правна процедура не дозвољава да неко буде представљен у суду, од стране некога ко није члан Правног/Правничког друштва (*Law Society*), односно ко није професионално квалификован *solicitor* (адвокат за поступање пред нижим судовима). Наиме, *Law Society* је законом овлашћено тело које може да спречи некога ко није квалификован *solicitor* да поступа пред судовима и бави се правом.

Регулација рачуноводствене професије је традиционално била у режиму саморегулације, али све више се или приступа тзв. спољној (екстерној) регулацији, или кроз транзиционе облике – комбинацији ових двају модела. У начелу који год модел да се изабере, битно је да он не спречава на систематски начин конкуренцију, да не фаворизује неке чланове, а спречава друге, да не повећава неоправдано тзв. "трансакционе трошкове" и коначно да не промовише на било који начин персоналне/личне добитке. Такође, често се превиђа да је главни разлог постојања регулације спречавање довођења у заблуду јавности, у вези са рачуноводством и лицима која

јавности нуде рачуноводствене услуге. Свако, теоријски, може да нуди рачуноводствене услуге, али не може свако да се представи као овлашћени рачуновођа, те избор кога ће ангажовати остаје на клијенту. Традиција и пракса доброг тржишта указују да се углавном ангажују професионалне рачуновође, као и да је веома мало оних који нуде рачуноводствене услуге, а да нису бар делимично професионално квалификовани.

Саморегулација рачуноводствене професије има елементе добровољности, где се чланови сами повинују тој регулацији, али у исто време је неопходно да држава гарантује спровођење уколико је то неопходно и у јавном интересу. Мада су тренутно уопштено гледано, присутни међународни трендови који воде ка такозваној "плићој држави" (*hollowing the state*), у области регулације рачуноводствене професије трендови изгледају нешто другачије. Наиме, све је више позива да се врши или регулативна делегација (додељивањем јавних овлашћења) или директна регулација рачуноводствене професије. Такође, нису страни хибридни модели, где су делегирана регулативна овлашћења или директна регулација комплементирани професионалном саморегулацијом. Било који модел да се одабере, треба у принципу да буду испуњени услови који се постављају пред професионалну регулацију, а то је да се не нарушава слободна конкуренција и да се она врши у јавном интересу (а не приватном, или групном).

Саморегулација било које професије је логично, здраворазумско решење; јер је најефикаснија регулација од стране оних који добро познају професију, јер су и сами чланови. Међутим, као што смо и рекли, временом може доћи до застрањивања, јер су изазови доста велики – од затварања тржишта, преко затварања професије, договарања лимита цена, до толерисања нелојалне конкуренције и другог. Стога, прављење модела где постоји јавни надзор (*public oversight*) је вероватно најбоље решење, опет под условом да се обезбеди да јавни надзор буде стварно независан и – јаван.

У којој мери је то могуће остварити у модерним условима доста је тешко рећи, али нам се чини да је ипак могуће размишљати о томе на ефикасан и ефективан начин. Проблем потребе за јавним надзором указује у великој мери колико се друштво променило. Док се у прошлости

3) Институт (овлашћених) рачуновођа Енглеске и Велса (Institute of Chartered Accountants of England and Wales – ICAEW), Институт (овлашћених) рачуновођа Шкотске (Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS), и Асоцијација овлашћених сертифицираних рачуновођа (Association of Chartered Certified Accountants – ACCA).

позитивно понашање претпостављало, сада је неопходно доказати да је понашање у складу са прокламованим. Но, није тако само у рачуноводственој професији, већ и у свим јавним службама које су више или мање у режиму регулације. Наиме, незадовољство корисника услуга расте, а врло често и "приступ правди" кроз судове је лакши него раније. Стога, корисници ће много чешће постављати питања и захтевати интервенцију суда него претходних година. Према томе, јавни надзор, теоријски, смањује могућност за каснију поприлично скупу судску заштиту заинтересованих лица; наравно, под претпоставком да правни систем функционише на прихватљив начин.

Дакле, јавни надзор, опет теоријски, треба да обезбеди задовољавајући ниво независности, односно јавност треба да буде убеђена да је надзор спроведен на начин на који су задовољени њени интереси. Уколико постоји проблем поверења у надзор, могуће је да ће касније бити више случајева судске заштите права и могуће индиректне одговорности државе или регулатора због уочених недостатака. Било које заинтересовано лице треба да буде убеђено да тело за јавни надзор неће поклекнути под спољним притисцима, као и да ће извршити проверу информација које доставља професионална организација.

Елементи контроле битно утичу на поверење и тело за јавни надзор стога мора имати капацитет да поступи у случајевима када саморегулишуће тело "подбаца". Наравно, и у овом концепту неопходно је да постоји допринос професије, али он не сме бити доминантан, или искључив. Наиме, доминантни и искључиви модели уопштено не доприносе спровођењу концепта јавног надзора (односно независности јавног надзора). Веома често тело за јавни надзор може имати проблема са пуним поимањем техничких аспеката посла, али због тога се очекује интервенција професије. Добрим делом је омогућено да интервенција буде како у интересу јавности, тако и услуге која се пружа.

Тело за јавни надзор мора такође да демонстрира у потпуности балансиран приступ свим заинтересованим групама. Уколико није тако, губи се битно на кредибилитету. Такође, поставља се и питање у којој мери тело за јавни надзор може да ужива поверење и поштовање целе професије, тако да његове интервенције буду прихваћене и примењене без превише сукоба; односно потребе за принудним извршењем одлука. Једна од активности која генерално помаже је квалитет комуникације, како са јавношћу, тако и са професијом, односно са свим осталим заинте-

ресованим лицима. Наравно, не треба заборавити да је неопходно обезбедити довољно ресурса да би тело за јавни надзор функционисало.

4. Искуства британског модела регулације рачуноводствене професије

Регулаторни модел, који се примењује са учешћем тела за јавни надзор, подразумева уређење односа између државе (владе), регулатора, чланова професија и чланова опште јавности. У начелу, уређење овог односа је неопходно да би рачуноводствена професија била ефективно регулисана, без већих конфликта и проблема. У британском моделу, Влада је одговорна за иницирање законског оквира, професија за делегирање саморегулацију, а трећи партнер – независно тело за јавни надзор треба да обезбеди независност социјалне контроле у јавном интересу. Обично се јавни интерес овде поједностављује кроз ефикасну активност, делатност која обезбеђује да јавност у начелу буде задовољна резултатима које постиже професија.

Професионална организација у моделу регулације има примарни (али не искључиви) задатак и интерес да врши надзор над својим члановима, нарочито када поступају у свом професионалном капацитету; како би одржала стандарде и професионални престиж рачуноводствене професије. У односу на ревизију, инвестиционо саветовање и послове везане са банкротством, свако од тела које Законик о компанијама препознаје као овлашћену институцију, делује као овлашћено регулаторно тело. Наиме, за ове три "специјалности" професионална организација мора да обезбеди систем надзора и оквир који може да одговори на питање да ли су се чланови понашали у складу са законским захтевима.

У том смислу свака рачуноводствена организација - чланица Комитета, као и Међународна федерација рачуновођа (IFAC), контролишу следеће сегменте професионалног деловања рачуновође: 1) чланство и професионалне образовне захтеве; 2) услове за поступање у јавној пракси; 3) услове за бављење активностима које законодавство детаљно регулише (три специјалне области); 4) професионално понашање, и 5) дисциплински поступак према члановима. Да би остварила ове захтеве, професионална рачуноводствена тела припремају интерне прописе и обезбеђују надзор над спровођењем прописа.

Одбор за јавни надзор (*Public Oversight Board – POB*) је део Савета за финансијско извештавање (*Financial Reporting Council – FRC*), који је независно тело, основано у Енглеској и Велсу као компа-

нија (*limited company*). Но, теоријски, власник компаније је Влада, и обоје – Одбор за јавни надзор и Савет за финансијско извештавање морају поднети извештај министру трговине и индустрије (*Secretary of Trade and Industry*). Извештај је годишњи и односи се на фискалну, односно финансијску годину, која траје од 1. априла текуће до 31. марта наредне године (погледати: РОВ, 2012). Савет за финансијско извештавање је саветник владе и као такав има одређена извршна овлашћења. У неколико наврата су модификовани његов положај и однос између Савета и Владе, који може да буде ближи или даљи.

Одбор за јавни надзор има три примарне функције, у односу на рачуноводство и ревизију („професију“): 1) независан надзор над рачуноводственим организацијама и начином на који оне врше надзор над понашањем својих чланова; 2) законодавни надзор над професионалним рачуноводственим организацијама када она врше надзор над ревизорском професијом и 3) законодавни надзор над вршењем ревизорске функције, директно. Као што видимо, прве две функције се врше – индиректно – кроз надзор над поступањем рачуноводствених организација, док се трећа, везана за квалитет ревизије врши директно – кроз Јединицу за инспекцију ревизије (*Audit Inspection Unit – AIU*). Директни надзор се углавном фокусира на јединице које су велике и значајне (економски значајни ентитети – *“economically significant entities”*). У оквиру друге функције Одбор има право да препозна неку рачуноводствену организацију, и исто тако да суспендује или укине фаворизовање неке друге организације; али само у смислу статутарне ревизије. На пример, у извештају за 2012. годину (видети: РОВ, 2012) Одбор изражава резерву у вези са квалитетом испита организованих од стране одређених рачуноводствених организација (кроз “изражену забринутост”, што подразумева период од годину дана у коме ситуација може да се поправи). Одбор такође, има јаку моралну (али не законску) улогу и утицај на квалитет образовања, едукације, континуираног професионалног усавршавања, етичких стандарда, професионалног понашања, професионалне дисциплине, регистрације и мониторинга чланова професионалних организација који обављају професионалну делатност (видети: *Companies Act, 2006*).

Препоруке Одбора немају снагу обавезе, али свака рачуноводствена организација мора да их озбиљно размотри, а затим или усвоји (примени), или пак да објасни зашто није усвојила/применила препоруке; у складу са начелом “примени, или објасни”.⁴ У принципу, рачуноводствене организације веома ретко се одлучују да објасне зашто препоруке нису прихваћене/усвојене; јер тиме привлаче још већу пажњу.

Међутим, у области надзора над спровођењем услуге ревизије, Одбор може директно са ревизорском фирмом да утврди промену процедура, препоручи професионалној рачуноводственој организацији да поступи на одговарајући начин као саморегулишуће тело, и коначно, да одлучи да пренесе случај у надлежност других тела – Рачуноводственог и ревизорског дисциплинарног одбора (*Accounting and Auditing Disciplinary Board – AADB*), Панела за преглед финансијског извештавања (*Financial Reporting Review Panel – FRRP*). Панел за преглед финансијског извештавања (FRRP) је тело основано за надзор над одступањем од финансијске праксе великих организација, у смислу Закона о привредним друштвима и професионалних рачуноводствених пракси, да иницира добровољне акције за исправљање недостатака (*voluntary remedial actions*), као што су: а) добровољно повлачење финансијских извештаја, и б) кориговање одговарајућих цифри у наредном финансијском извештају. До сада “добровољне акције” нису препоручене, с тим да, ако се ради о листираној компанији (компанији котираној на берзи, првенствено Лондонској берзи), FRRP мора да обавести Власт за финансијске услуге (*Financial Services Authority – FSA*), која може одлучити да предузме и друге мере, па чак и поднети предлог за покретање кривичног поступка пред Краљевском тужилачком службом (*Crown Prosecution Service – CPS*). Међутим, коначна одлука да ли ће кривични поступак бити покренут у искључивој је надлежности Краљевске тужилачке службе. Власт за финансијске услуге (FSA) брине о стабилности финансијских тржишта⁵ и настала је реформом и проширењем бивше службе Енглеске централне банке (*Bank of England – BoE*) за надзор и супервизију банака, осигуравајућих компанија и других финансијских организација.

FSA нема директан утицај на рачуноводствену професију, изузев ако се рачуновође баве давањем финансијских савета везаних за инвести-

4) “Comply or Explain” принцип.

5) FSA је, у складу са Законом (*Financial Service and Market Act, 2000*) одговорна за поверење у тржишта, јавна свести, заштита потрошача и смањење финансијског криминала. Другим речима, FSA је ту да промовише ефикасна, уређена и фер тржишта, која клијентима (купцима) у малопродаји омогућавају да постигну боље тржишне услове.

ционе послове, као и утицајем на корпоративно управљање, па самим тиме и Комбиновани кодекс корпоративног управљања (*Combined Code on Corporate Governance – CCCG*), који листиране компаније морају применити, па је стога документ који утиче на рачуноводствене поступке и процедуре у листираним компанијама. Упоредо са даљим интеграцијама тржишта и све већим регулативним захватањем (*regulatory capture*) државних регулатора, могуће је претпоставити да ће FSA имати све више додира са рачуноводственом професијом (нарочито оним професионалним рачуновођама који се баве ревизијом) у будућности, и ако дође до даљих интеграција може се очекивати да Савет за финансијско извештавање постане део FSA.

Друго тело којем Одбор за јавни надзор може да проследи појединачни случај је Рачуноводствени и ревизорски дисциплински одбор.⁶ Одбор је независно дисциплинско и истражно тело за све рачуновође и актуаре у Великој Британији. Оно примењује дисциплинску шему за све чланове статутарних рачуноводствених тела и обавља делатност у јавном интересу. Треба имати у виду да дисциплински одбор не реагује на све грешке и неправилно понашање, већ само на она која су озбиљнија и могу да изазову негативну реакцију у јавности. Дисциплински пропусти мањег значаја решавају се у оквиру дисциплинских процедура одговарајућих рачуноводствених тела; свако од њих има јасно разрађену дисциплинску процедуру, која веома често има три инстанце одлучивања – да би се обезбедила заштита интереса члана. Додуше, Одбор може да истражује и члана и рачуноводствену фирму, да би у претходном поступку одлучио да ли је у питању пропуст који може да утиче на перцепцију јавности, или на репутацију професије у целини. Опште трошкове пословања одбора покривају све рачуноводствене организације, док трошкове истраге појединачних случајева сноси индивидуална организација чији члан (или чланица) се истражују.

У начелу, дисциплински одбор добија случајеве на два начина. Случајеви могу бити прослеђени од рачуноводствених организација које верују да су преступи који су учињени озбиљни и да могу имати системске последице. Сем тога, могуће је само ангажовање Одбора и иницирање и спровођење сопствене истраге. Ако је поступак инициран од стране самог одбора, истрагу води извршни правни саветник (*Executive Counselor*),

који је професионално образовани правник, адвокат овлашћен да води, представља случајеве пред вишим судовима. Извршни правни саветник поступа као појединац и у потпуности је слободан, независан у свом поступању. Може да захтева од рачуноводствених организација и осталих страна (рачуноводствене, ревизорске фирме и појединаца) да доставе све тражене документе и податке, као и да захтева од свих тих лица да се појаве пред дисциплинским трибуналом као сведоци. Ако извршни правни саветник одлучи да има разлога за дисциплински поступак, Рачуноводствени и ревизорски дисциплински одбор ће саставити веће од три до пет чланова (салисте одобрених чланова) које ће анализирати случај.

Већем увек председава професионално квалификовани правник, и у већу од три члана један члан је непрофесионално лице, а један рачуновођа; док у већу петорице поред правника који председава већем, два члана су рачуновође, а два члана су непрофесионална лица. Као што се види идеја је да већину већа чине чланови који нису рачуновође. Такође, члан већа не може бити запослен у било којој од рачуноводствених организација, и Савету за финансијско извештавање (и било ком другом телу Савета). Наравно, члан већа не може да буде запослен у дисциплинском одбору.

Пред трибуналом се представљају случајеви, релевантна документа и трибунал може да одлучи да саслуша сведоке. Сама процедура саслушавања сведока није толико стриктна као пред редовним судом, и претпоставка је да трибунал није суд. Странка против које се води поступак има право да присуствује поступку и да буде заступана од стране адвоката.

Такође, поступак пред трибуналом по правилу је јаван и сва заинтересована лица могу да присуствују. Само у изузетним случајевима, поступак је затворен за јавност. Странци у поступку морају бити доступне све могућности за одбрану и познате све чињенице. Она има право да доведе у питање било који захтев против себе.

Ако се случај сматра оправданим, рачуновођа или рачуноводствена фирма морају да плате трошкове поступка. Међутим, трибунал не може да донесе одлуку о надокнади штете, или неком другом облику компензације. За то оштећена страна мора да се обрати редовном суду и оствари право на накнаду (евентуално претрпљене) штете. Овде се ради о нечијем пра-

6) До 2007. је био познат као Одбор за рачуноводствену истрагу и дисциплину (*Accountancy Investigation and Disciplinary Board – AIDB*)

ву; принцип двостепености се примењује доследно. Наиме, странка у поступку има право жалбе Жалбеном трибуналу. У првој инстанци пензионисани судија вишег суда, или адвокат за заступање пред вишим судовима (*barrister*) ће прегледати жалбу и ако верује да има основа за жалбу, разматраће је Жалбено веће. Жалбено веће се конституише на исти начин као и првостепено веће, али обично има пет чланова.

Дисциплински одбор је веома значајан за остваривање функције јавног надзора и зато поступање мора да буде у потпуности транспарентно. Одбор мора да постигне пуну независност и да буде фер. Аспект фер третмана је изузетно важан, јер странци у свакој фази поступка је омогућено да се изјасни о било којем аспекту поступка, или документу (радни папири у вези са предузетим поступком). Мада трибунал није толико формалан као редовни суд, странци је омогућено да ужива квалификовану правну заштиту (да буде заступана од стране професионално квалификованог лица – адвоката), као и да подвргне унакрсном испитивању другу страну или сведоке друге стране.

5. Искуство са саморегулацијом у Србији

Традиционално, у Србији саморегулација професије је присутна дужи низ година. У доба пре II светског рата слободне професије су имале своје организације, које су по еснафском принципу регулисале начин обављања професије и стандард који је сваки члан професије морао да достигне да би остао у професији. Добрим делом то је био случај са адвокатима скоро у истом обиму као и данас, док у случају лекарске и сродних професија саморегулативни аспект је вероватно био и нешто заступљенији него данас. У случају рачуноводствене професије, саморегулација је више била спонтана, у односу на класичан модел аутономног права (континентално-европског правног система). Као што знамо, рачуноводствени процес је био регулисан законски, али професија као таква није била регулисана, или саморегулисана. То је у принципу релативно нормално искуство, ако се узме у обзир европско континентално искуство (Немачка, Француска, Италија...). Ревизија као таква, слично је регулисана као процес од већег значаја за инвеститоре и берзе (ради поверења у берзе) него за саме корпорације подвргнуте ревизији.

У Краљевини Југославији обавезна ревизија је уведена Трговачким закоником из 1937. године (§309). Уобичајена тумачења су да се ради о институционализовању екстерне ревизије, мада

сам Законик даје као прву опцију креацију унутрашњег надзорног тела, или пак да се ангажује ортачко друштво за ревизију. У том контексту морамо се запитати да ли је законодавац стварно имао у виду да уведе обавезну статутарну ревизију, или пак понудио корпорацијама без унутрашњих капацитета алтернативе ангажовање екстерних страна за услуге надзора (*outsourcing*). Такође, сама рачуноводствена професија није била регулисана законом.

Социјалистичка Југославија, а самим тим и Србија, имала је различите ставове према саморегулацији, зависно од тренутка друштвеног развоја. У 1940-тим и раним 1950-тим саморегулација није била ни пожељна, а ни дозвољена. Са развојем *друштвеног самоуправљања* од средине 1950-тих ситуација је постала боља, јер и сам концепт самоуправљања је подразумевао децентрализацију регулације. У том смислу треба посматрати и креирање струковних организација, међу њима и претходника Савеза – Удружења књиговођа Србије, 1955. године. Струковне организације биле су друштвене организације, и као такве део јединственог Народног фронта, односно касније Социјалистичког савеза радног народа, у складу са тада доминантном идеологијом. Са друштвеним променама крајем осамдесетих и деведесетих година, догодило се и рефокусирање организација са струковних на професионалне организације. Разлика може деловати као козметичка, али није. Док се струковне организације баве самопромоцијом струке и методологије коју струка користи, професионалне организације иду пар корака даље – кроз регулисање чланства, увођење критеријума за чланство који су обично доста захтевни, прате праксу чланова, и наравно предузимају и дисциплинске мере према члановима који се не понашају у складу са стандардима професије. Организација рачуновођа је мењала своје називе, у складу са захтевима и терминологијом политичког момента ("рачуноводствени и финансијски радници"), све док није дошла до садашњег назива; мада борба за промоцију члана и његовог друштвеног положаја није јењавала.

Држава је мењала свој став према организацији а и професији. У доба "социјалистичког фронта" била је више него наклоњена (уз пар ирационалних епизода које су се морале и очекивати од социјалистичке државе), док се ситуација мења од почетка 21-ог века. Под утицајем европских пракси и искустава, несхваћених предлога међународних организација, а вероватно и копирајући трендове који су се одигравали у окружењу – држава се повлачи из регулисања рачуноводствене професије или пак креира организације

које треба да уведу конкуренцију у рачуноводствену и сродну професију. Но, опет резултат те регулације није био онакав какав је очекиван. Наиме, отварање "тржишта услуга" је у ствари довело до монополизације тржишта. Но, како је тржиште у Србији мало, ни у другим областима се не интервенише у вези са монополизацијом, када стварно може доћи и долази до злоупотребе тржишног положаја.

Тако у Србији сада имамо законом нерегулисану рачуноводствену професију, и *de facto* државно извршну агенцију у Комори овлашћених ревизора Србије. Закон о рачуноводству и ревизији из 2006. године само се бавио креирањем ревизорске коморе, уз пар невештих преузимања генералних рачуноводствених начела из претходних закона. Стога када се чита овај закон делује доста неуједначен и често контрадикторан. Комора као таква се креира као организација која би требало да буде професионална, али је у ствари више регистар ревизора. Професионална организација, као и свака организација, ради на принципу добровољности – добровољно се постаје члан. Међутим, Закон је одлучио да сви постојећи ревизори морају постати чланови Коморе. Такође, постоје неке одредбе које су саме по себи правно недоследне (као она која каже да се Комора овлашћује да постане чланица Међународне федерације рачуновођа), итд. Мада је Закон промовисан као веома европски, уз навођење да је направљен, или бар подржан од Светске банке, чињеница је да није узео у обзир добар део одредби VIII EU директиве, који би нарушили хармонију ревизорских фирми у Србији. У ствари, најважније одредбе из Директиве (које се морају увести у национално законодавство законом земље чланице, и земаља у процесу преговора) које не одговарају тадашњој ситуацији на тржишту нису ни уведене. Можда најфлагрантнија одредба је увођење обавезне ревизије за средња предузећа, уз коментар „знате ли колико их је” (чиновник Министарства финансија). Изгледа да је приоритет државе било креирање тржишта за ревизорска предузећа, а не промоција поверења у финансијске извештаје. Ревизија је обавезна за велика и листирана предузећа, јер се претпоставља да ће та велика предузећа једном тражити капитал на слободном (а организованом) тржишту и стога је неопходно обезбедити континуитет квалитета њихових финансијских извештаја. Коначно, због величине неко слободно може рећи да је то у јавном интересу. Јавни надзор је остао нетакнут, или у ствари – још горе, Комора *de facto* врши надзор над самом собом, уз понеку интервенцију Министарства финансија.

Све у свему, ситуација је доста незавидна. Нови Нацрт закона (објављен на сајту Министарства финансија и привреде Републике Србије у априлу 2013. године) бави се јавним надзором и оснивањем тела за јавни надзор ревизије, које би вршило надзор над Комором, која је увек ту и још у нејасном статусу законом установљене "професионалне организације" односно парламентарног тела. Но, чињеница је да није предвиђено да ће тело имати истраживачку јединицу која истражује сумњиве ревизије, или у случајевима у којима постоји сумња да је извршено кривично дело, радити са истражним органима (органима гоњења). И опет, као и у добром делу закона који се доноси "у складу са европским духом" одредбе ће бити мање-више директно преузете; али не узимајући у обзир окружење, локална искуства, па и локалне потребе. И даље, ту је одредба да су и средња предузећа обавезници обавезне ревизије. Толико инсистирање државе на ревизији средњих предузећа, изузев креирања вештачког тржишта за ревизорске фирме, указује на то да држава и даље жели да контролише велики број економских субјеката, додуше индиректно.

Све у свему, чини се да ће се, после много година позитивне праксе са саморегулацијом у области рачуноводства, негативни тренд наставити. Оно што држава објективно још није схватила јесте да нема добрих ревизорских извештаја без добрих финансијских извештаја и да интервенција, директна или индиректна у области рачуноводствене професије обезбеђује бољи квалитет извештавања, што и јесте резултат који се очекује. Негативни ревизорски извештај подразумева неповерење у одређену финансијску изјаву, али истовремено је неће учинити бољом и привлачивијом. Европска пракса је да се не регулише рачуноводствена професија, али законодавац заборавља да све те земље имају дугогодишњу традицију саморегулације и да су стога друштвена очекивања знатно виша, и наравно да ће сваки озбиљнији економски ентитет желети да има квалификованог рачуновођу у тиму. Проблем настаје у Србији где је култура тржишта професионалних услуга још на ниском нивоу или не постоји, сертификација професија (сем правника, и донекле лекара) није постојало, као и лоша економска ситуација која присиљава учесника на тржишту да агресивно контролише трошкове, и стога иде на најјефтиније опције – запошљавање најјефтиније радне снаге, без обзира на квалификације.

У таквим условима тешко је очекивати да ће и јавни надзор над ревизијом у Србији дати боље резултате од просечних. Чињеница је да ће и организационо бити осуђен на медиокритер-

ске резултате, јер по добром обичају присутном у Србији неће бити организован да предузме агресивне казнене мере, јер ће бити организован у складу са принципима сличним саморегулацији и вероватно попуњен људима из организација које би требало да контролише. Све у свему, вероватно ће се чекати још одређени низ година, забринутост Европе лошим стањем, или неког другог међународног тела, пре него што се ствари доведу у неку логичку хармонију. Можда ће српска држава једном и схватити да специфичност тржишта услуга у Србији захтева стављање захтева да финансијски извештаји треба да буду састављени од стране овлашћеног лица, више него да се врши обавезна законска ревизија средњих предузећа (а можда у будућности укључи и индивидуалне предузетнике, ако се овај тренд проширивања тржишта ревизорских услуга настави унедоглед). Или пак да се и у Србији понуди доста привлачно (бар нама), али идеолошки врло "десно" решење обавезног осигурања састављених и јавно доступних финансијских изјава. Стога, није толико више битан ревизор, и/или ревизорски извештај, колико је битно да компанија има важећу полису осигурања од штете (енгл. "Tort") које заинтересовано лице претрпи, или може да претрпи јер је веровало у јавно доступну финансијску изјаву/документ.

6. Закључна разматрања

Саморегулација као искључиви модел регулације рачуноводствене (или било које друге "слободне") професије је вероватно ствар прошлости. Она ће сигурно опстати, али као један од елемената комплекснијих модела регулације, где ће држава или друга организација делегирана од стране државе вршити неке послове регулације. Професионалне организације рачуновођа ће вероватно и даље бити првостепени дисциплински органи и тела која организују професионално образовање, едукацију и усавршавање, уз релативно лак надзор тела за јавни надзор професије.

Чињеница је да су ови трендови појачане регулације имали утицај и на само сегментовање професије. У прошлости је рачуноводствена професија била јединствена (англо-саксонски модел) где су ревизори рачуновође који раде посебну врсту услуга; док ће више европски континентални модел разликовања рачуноводствене и ревизорске професије можда бити нешто више присутан. Међутим сама интервенција је доста беспредметна, јер ће и даље добри ревизори настајати од добрих рачуновођа, као што неће

бити доброг ревизорског извештаја без доброг финансијског извештаја.

А, Србија? Па, Србија ће вероватно и даље бити специфична (или још више вероватно – чудна) у својим решењима – узетим од суседних земаља, (нарочито република бивше јединствене земље/државе) буквално преведених европских прописа, и наравно - неким својим оригиналностима, која су више него непрактична, а понекад и егзотична. Но, незахвално је било шта пројектовати у будућност, у земљи у перманентној транзицији – као што је Србија (а и неке бивше земље Совјетског савеза, додуше географски углавном у Централној Азији, пре него Европи) јер понекад није неопходно чекати на парламентарне промене, већ се позитивне промене могу десити и за времена једне власти, зависно од односа снага и квалитета лобирања. Јер, задатак професионалне организације је да постане јак, у ствари – врло јаки лобиста.

Литература

1. Baldwin, R. and M. Cave (1999), *Understanding Regulation, Theory, Strategy and Practice*, Oxford: Oxford University Press.
2. Бердовић, М. С. (1997), "Развој система стицања стручног звања кадрова у рачуноводству", *Финансије*, 52(11-12), 945-957
3. Brown, R. (1905), *A History of Accounting and Accountants*, Edinburgh: T.C. & E.C. Jack.
4. Cane, Peter (1987), "Self Regulation and Judicial Review", *6 Civil Justice Quarterly*, 324-347.
5. Companies Act, 2006, London: HM Stationery Office
6. Corfield, P. J. (1995), *Power and the Professions in Britain, 1700-1850*, London: Routledge.
7. Dezalay, Y. and D. Sugarman (1995), *Professional Competition and Professional Power*, London: Routledge.
8. Esland, G. (1980), Professions and Professionalism, in: G. Esland and G. Salaman (ured.), *The Politics of Work and Occupations*, Milton Keynes: The Open University Press.
9. Freidson, E. (1986), *Professional Powers: A Study of the Institutionalization of Formal Knowledge*, Chicago: University of Chicago Press.
10. Hines, R. D. (1988), "Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality", *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), pp. 251-261.

11. Ogus, A. (2000), "Self-regulation", in B. Bouckaert and G. De Geest (Eds.), *Encyclopaedia of Law and Economics*, Cheltenham: Edward Elgar, Vol. II, pp. 587-602.
12. Professional Oversight Board (2012), *Professional Oversight Board Report to the Secretary of State for Business, Innovation and Skills Including the Report of the Independent Supervisor Year to 31 March 2012*, London: Financial Reporting Council (HM Stationary Office),.
13. Portwood, D. and A. Fielding (1981), Privilege and the Professions, *The Sociological Review*, 29(4), pp. 749-773.
14. Roslender, R. (1992), *Sociological Perspectives on Accounting Profession*, New York: Routledge.
15. Richardson, A.J. (1989), "Corporatism and Intraprofessional Hegemony: A Study of Regulation and Internal Social Order", *Accounting, Organizations and Society*, 14(5/6), pp. 415-431.

Међународни стандард финансијског извештавања (IFRS) за мале и средње ентитете (SME)

Савез рачуновођа и ревизора Србије је сходно правима и обавезама по основу чланства у Међународној федерацији рачуновођа (IFAC) и по овлашћењу Фондације одбора за Међународне рачуноводствене стандарде у сарадњи са Савезом рачуновођа и ревизора Републике Српске и Институтом сертифицираних рачуновођа Црне Горе извршио превод и објавио Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете (IFRS за SME).

Превод Међународног стандарда финансијског извештавања за мале и средње ентитете (IFRS за SME) одобрен је од стране Комитета за преглед који је именовала Фондација одбора за Међународне рачуноводствене стандарде (IASCF) и званично применљив за територију Србије, Црне Горе и Босне и Херцеговине.

Званични превод обухвата: Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете (IFRS за SME), Илустративне финансијске извештаје, Контролну листу презентације и обелодањивања и Основе за закључивање.



Више информација на www.srrs.rs или www.paksa.rs

УДК 657:174
657:006.015.7
340.137:657(497.11:4-672EU)

др Ана
ЛАЛЕВИЋ-ФИЛИПОВИЋ*

Изазови рачуноводствене професије у процесу придруживања ЕУ**

Резиме

Истинита и поштена презентација у финансијским извештајима за билансне адресате представља најмоћнији информациони ресурс стања и перформанси извештајног ентитета у функцији пословног одлучивања. Због своје информационе свеобухватности али и пословне делотворности, увек су наглашавани, у стручним и академским круговима, значај и неопходност поштовања строгих квалитативних захтева финансијских извештаја. Са појавом кризе, односно већ познатих глобалних скандала, пољуљано је поверење у креаторе рачуноводствених информација, односно у све учеснике финансијског извештавања, али и промењена свест о значају који продукти рачуноводственог информационог система имају са аспекта благовременог, квалитетног али и друштвено одговорног и изнад свега материјалног задовољења информационих захтева својих корисника. На другој страни, тежња ка уласку у ЕУ поставља нове стандарде, захтева поштовање одређених правила и принципа понашања и управо по томе се целокупна рачуноводствена професија нашла у жижи интересовања и пред веома значајним тестом провере постојеће способности и унапређења исте. Управо кроз наведени рад тежња аутора ће бити да сагледа: а) да ли рачуноводствена професија губи функцију "чувара јавног интереса" и да ли поверење рачуноводствене професије може имати одраза на употребну вредност квалитета финансијских извештаја; б) да ли ће усвајање и прилагођавање новим прописима ЕУ у области финансијског извештавања делотворно утицати на враћање пољуљаног поверења у рачуноводствену професију; ц) да ли ће усвојена Директива ЕУ представљати довољан подстицај и изазов за све одговорне у стварању и обезбеђивању квалитетнијег оквира финансијског извештавања. Сматрамо да ће се овим натписом покушати одговорити само нека од питања, која у савременим условима пословања представљају једно од горућих питања усмерених ка унапређењу окружења финансијског извештавања.

Кључне речи: рачуноводствене информације, рачуноводствена професија, ЕУ, Директива 2013/34/ЕУ, менаџмент, национално законодавство.

*) Ванредни професор Економског факултета, Универзитета у Подгорици

**) Овај напис је објављен у Зборнику 45. симпозијума "Рачуноводство и менаџмент приватног и јавног сектора"

Увод

Услови пословања у коме извештајни ентитет и корисник извештаја обављају своју пословну активност константно су под утицајем бројних чинилаца микро и макро окружења, који у различитом интензитету утичу на обликовање амбијента привређивања. Управо ти чиниоци, подстакнути дејством глобалне економске кризе, допринели су значајном дефициту свеобухватне финансијске интелигенције носилаца интереса у компанији (менаџмента), нарушавању етичке димензије њихове личности, али и кредибилитета рачуноводствене професије. Менаџмент, заједно са носиоцима рачуноводствене професије обликује интерну, веома сложену интересну архитектуру извештајног ентитета. Због улоге у ланцу финансијског извештавања, истакнута интерна структура би требало да поседује сензибилитет значаја транспарентних и поштених извештајно-информационих садржаја, иманентних рачуноводственој информацији. Само таква информација за билансне адресате има праву пословно-информациону тежину.

Бројни финансијски скандали узроковани креативним радњама у финансијским извештајима су сасвим оправдано довели до нарастања скептицизма у рад, понуду знања и алтруистичког односа целокупне рачуноводствене професије. Са друге стране, наведене активности су условиле да се промени свест о значају и релевантности информационог садржаја који се налази у фокусу активности рачуноводствене професије, будући да је дуго времена рачуноводствена професија била маргинализована и посматрана у функцији сервисирања података који често за кориснике нису имали никакву информациону тежину. Финансијски скандали који су уздрмали последњу деценију прошлог века, иако су бацили лошу сенку на учеснике у ланцу финансијског извештавања, ипак су подсетили на оно што је дуго времена било заборављено, о великој важности финансијског извештавања са аспекта доношења квалитетних пословних одлука. Такође су указали да рачуноводствена професија мора и треба да поштује етичке норме понашања и да буде професионално независна, посебно у односу на менаџмент.

Због наведених околности, али и због чињенице да Европска унија (ЕУ) жели да што више уреди своје прописе и у области финансијског извештавања, крајем јуна 2013. године усвојена је Директива 2013/34/ЕУ која представља својеврсну „револуцију“ правне тековине ЕУ, првенствено из разлога што нуди значајне новине у односу на IV и VII директиву, којима је више од 30 година уређивана област вођења рачуново-

дства. Претходно наведена уводна разматрања представљају само концептуалну основу за формулисање сврхе односно циља израде рада.

Сврха израде рада је да укаже да рачуноводствена професија има веома значајну улогу у успостављању и изградњи транспарентног система извешавања, који ће пружањем информација које поседују фундаменталне и унапређујуће карактеристике свести информационе ризике учесника процеса пословног одлучивања на најмању могућу меру. У том смислу, *циљ рада* је да кроз призму приступних преговора за улазак у ЕУ, а пролазећи кроз поједине сегменте који су у фокусу новоусвојене Директиве ЕУ, сагледа могућност повећања информационе снаге финансијских извештаја, а тиме директно и саме рачуноводствене професије. У том смислу, сврха и циљ рада се образлажу поред увода и закључка кроз три дела. У *првом делу рада* дат је осврт на чиниоце који су довели до нарушавања рачуноводствене професије не само у свету, него и на локалном нивоу, због тога што су управо наведени чиниоци довели до обесхрабривања инвеститора, успоравања финансијских токова, односно смањења прилива инвестиција. Такође, указује се и на позицију коју, уз уважавање наведених чинилаца, ужива рачуноводствена професија, али се покушава дати одговор на питање какав каузалитет (не) постоји између рачуноводствене професије и квалитета информационог садржаја финансијских извештаја. У *другом делу рада* фокус је стављен на новоусвојену Директиву ЕУ, где се кроз призму новина које носи жели указати да ли су кроз поштовање одређених препорука, створене круцијалне основе у функцији враћања изгубљеног кредибилитета финансијских извештаја. На крају, *последњи сегмент рада* указује на могућност али и потенцијалне замке имплементације правне тековине ЕУ у области рачуноводства у национално законодавство појединих земаља, али уједно даје осврт на (етичку димензију) одговорности лица, било као едукатора било као креатора рачуноводствене елите. На крају рада дати су закључци као и одређене препоруке, као логички след рада. Сматрамо да смо наведеним радом само једним делом дали осврт на изазове рачуноводствене професије који јој данас стоје на путу и који, посматран са тренутног аспекта није нимало лак, уколико буде и даље имала амбицију да очува своју углед заштите интереса корисника у домену финансијског извештавања.

1. Употребна вредност финансијских извештаја у функцији стварања (не) поверења рачуноводствене професије

Циљ рачуноводства, односно рачуноводственог информационог система је да повеже кориснике рачуноводствених информација са пословним догађајем, односно са ефектима раније донетих одлука, како би на основу тога ти исти корисници могли да предузму будуће алтернативне активности. Стога, финансијски извештаји као крајњи производ рачуноводства имају употребну вредност за кориснике само уколико поседују све фундаменталне и унапређујуће карактеристике и уколико корисници знају да их препознају и примене. У том смислу, добро уређен систем финансијског извештавања испољава своју ефективност уколико доприноси:

- изградњи поверења у финансијско извештавање о стању и перформансама економских актера и њихових скупина, до нивоа националне економије;
- ублажавању негативних ефеката услед непостојања информационог алтруизма носилаца квалитета финансијског извештавања, који могу кумулирати под дејством испољавања различитих интереса у веома сложеној интегралној архитектури;
- враћању поверења у штедњу, што би се на директан начин одразило на развој тржишта капитала и новца;
- развоју фондова, посебно инвестиционих, осигуравајућих и др.;
- приливу страних директних инвестиција и портфолио инвестиција;
- стварању поуздане основе за конципирање макроекономских политика, планова и одлука државе;
- сузбијању сиве економије, пословно-финансијске корупције, привредног криминала;
- реализацији прописаних санкционих мера, као и мера надлежности надзорних и регулаторних институција¹.

Дакле, уколико извештајно-информациони инструментариј не поседује задовољавајући потенцијал којим би био у могућности да покрије све што чини пословно-финансијски живот економских и других учесника у земљи, може створити ефекте који ће се одразити на стварање искривљене слике финансијског пословања предузећа, његове перформансе, рентабилитетни положај, те у крајњем наводити творце развојне и пословне политике на погрешан правац. У том смислу, учесници процеса финансијског извештавања, у првом реду корисници финансијских извештаја (интерни и екстерни), рачуноводствена професија (посматрана у ширем контексту), као и менаџмент (посматран као управљачка институција финансијско-извештајног ентитета) треба да дају пун допринос развоју и стварању квалитетног система финансијског извештавања. У овом делу посебно ћемо дати осврт на улогу и значај рачуноводствене професије, сматрајући да је једна од кључних у ланцу учесника финансијског извештавања и једна од детерминишућих са аспекта креирања употребне вредности финансијских извештаја. Према новијим истраживањима у 2013. години, забележена је у САД рекордна тражња за рачуновођама у последњих 40 година², при чему је највећа стопа раста забележена у Washington D.C. где се на 1400 становника налази свега један рачуновођа. Средином 2008. године рачуноводство је рангирано у топ 5 професија које могу да покрену покрету економију, како је наведено у Jobfox report-у³. Претходно саопштени подаци указују на велики значај рачуноводствене професије. Остаје отворено питање да ли је тражња за рачуноводственом професијом одраз и квалитета који се пружа са њене стране.

Рачуноводствена професија, посматрана у ширем контексту, обухвата корпоративне финансијске рачуновође, интерне и екстерне независне ревизоре, управљачке рачуновође, али и овлашћене процењиваче, финансијске аналитичаре, пореске саветнике и академску заједницу као једну од најодговорнијих за формирање елементарних рачуноводствених знања који касније у значајној мери опредељују будуће рачуноводствене развојне путеве појединаца. Сви наведени актери својим чињењем креирају слику која одражава стање рачуноводствене професије

1) Детаљније: Стевановић, Н., Финансијско-извештајна одговорност у контексту ЕУ, међународног и новог домаћег регулаторног оквира, Економски факултет, Универзитет у Београду

(<http://scindeks.ceon.rs/article.aspx?query=ISSID%26and%269618&page=1&sort=8&style=0&backurl=%2Fissue.aspx%3Fissue%3D9618> (15.02.2014))

2) <http://viewer.zmags.com/publication/56adc02d#/56adc02d/68> (25.02.2014)

3) "Top20MostRecession-ProofProfessions," <http://www.reuters.com/article/2008/07/14/idUS102886+14-Jul-2008+PRN20080714> (25.02.2014)

одређене националне економије. Та слика је утолико боља уколико се приликом вршења послова у домену надлежности појединих актера рачуноводствене професије, исти ослањају на поштовање етичких норми понашања. Управо због непоштовања, односно непридавања толико великом значају овом сегменту професионалне рачуноводствене регулативе, рачуноводствена професија је 80-тих година прошлог века, па све до данашњег дана наишла на велику осуду, управо из разлога кршења, пре свега етичког стандарда професионалне независности у односу на менаџмент. Овим чињењем рачуноводствена професија је пала на веома значајном тесту провере оданости заштите информационог интереса корисника и угрозила свој, вишедеценијски грађански углед. На овај начин доведена је у сумњу употребна вредност финансијских извештаја, односно њихова делотворност за економске актере, националну економију и укупну друштвену заједницу.

До појаве кризе, рачуноводствена професија је увек била са стране и никада није у толикој мери давала повода за расправу. Чињеница да пословно окружење у последњих неколико деценија постаје веома комплексно, као и чињеница да је неповерење у информациони садржај финансијских извештаја настало као последица њиховог лажирања се негативно одражава на све учеснике у ланцу финансијског извештавања, које је и до данас присутно. Стога појава креативног рачуноводства, односно форензичког рачуноводства⁴ које је настало као одговор на креативно, одсликава савремене тенденције развоја рачуноводства, па тиме и саме рачуноводствене професије. Очигледно да су финансијски скандали довели до преиспитивања, сагледавања места, улоге и значаја које рачуноводствена професија има у обликовању привредно-пословног живота билансних корисника, и до схватања да је њихово пословање готово незамисливо без ове веома значајне карике.

Одговорност за презентацију и достављање финансијских извештаја је на менаџменту предузећа, док рачуновођа мора да води рачуна о

томе да ли су предузете све мере: а) билансне политике као основе за процењивање билансних позиција, б) у организовању рачуноводствене система, ц) у презентовању финансијских извештаја, које су дозвољене како са аспекта законских прописа тако и рачуноводствене политике предузећа, односно интерне регулативе. Дакле, менаџмент је примарно одговоран за квалитет и интегритет финансијских извештаја, али то потенцијално не ослобађа одговорности ни рачуновођу. Рачуновођа стога мора да има развијену свест о поштовању и примени етичких норми понашања, што подразумева постојање одговорног односа према онима ка којима се усмеравају рачуноводствене информације, односно истрајности моралних ставова како не би подлегао притисцима у чињењу одређених креативних радњи⁵.

Приликом увођења рачуноводствених стандарда настојало се да се изврши хармонизација свих националних разлика⁶ које се могу јавити приликом признавања одређених рачуноводствених категорија⁷. У контексту наведеног, питање је да ли су поједине земље располагале са довољно институционално, техничко-кадровским капацитетима, који би били у могућности да испрате надлазеће промене које су константно потресале веома обимне рачуноводствене стандарде. На другој страни, спремност појединих земаља да своје национално законодавство што пре прилагоде правним тековинама ЕУ, односно прописима ЕУ у области финансијског извештавања је начинила озбиљан пропуст са последицама које су биле погубне за креаторе пословних одлука. Пропусти су довели до губљења поверења у значајност информација које финансијски извештаји могу и треба да носе са собом, тако да се у многим земљама које су се пре „времена“ упустиле у непознато, показало да финансијски извештаји нису имали велику материјално-суштинску тежину, већ искључиво формално-техничку.

Креирање појединих сегмената који одређују квалитет финансијских извештаја је великим делом детерминисано квалитетом утемеље-

-
- 4) Форензичко рачуноводство и форензичка ревизија представљају још увек младе дисциплине и добијају на значају са порастом употребе савремених информационог технологија, што се индиректно одразило и на повећање криминалних радњи.
 - 5) Ово посебно узимајући у обзир чињеницу да рачуноводствена регулатива, нуди само опште основе и алтернативне изборе за рјешавање појединих проблема. Детаљније: Малинић, Д., *Op. cit.*, стр. 250
 - 6) Економије сваке земље је специфична сама по себи, па је у том делу веома тешко обезбедити пуну примену стандарда. У томе би требало да помогне национална регулатива одређене земље.
 - 7) Битно је напоменути да МРС/МСФИ не укидају националну регулативу, већ настоји да наведену регулативу усклади са међународном регулативом. Примера ради, у Хрватској и Словенији постоје национални рачуноводствени стандарди који имају примат у односу на примену МРС/МСФИ у областима које регулишу. У Црној Гори са аспекта националних стандарда постоји само један стандард едукације - ЦОРС1.

ности и изграђености институционалног и регулаторног оквира појединих земаља, али и могућности њихове адекватне имплементације. Управо у овом последњем сматрамо да се крије потенцијално највећи проблем. Заправо, национално законодавство у области рачуноводства се темељи на правној тековини ЕУ тако да се може приметити да ту не постоје озбиљни пропусти, из разлога што је формално-суштински све задовољено. Сматрамо да највећи проблем лежи у имплементацији донетих законских решења, односно у томе што се приликом креирања регулаторног рачуноводственог оквира нису у значајној мери уважили утицаји различитих фактора, који опредељују друштвено-културни, привредни, односно пословни амбијент појединих земаља. Наведена запажања су првенствено иницирана чињеницом да постоје евидентни, дуго присутни проблеми у домену креирања квалитетних финансијских извештаја, а који морају, уколико се жели повратити поверење у квалитет и интегритет како рачуноводствене професије, тако и рачуноводствених информација бити превазиђени. Дакле, сматрамо да су озбиљни пропусти који су на индиректан начин дерогирали употребну вредност финансијског извештавања настали на самом почетку стварања регулаторног и институционалног рачуноводственог оквира и да је управо игнорисање наведених баријера допринело смањењу поверења у систем финансијског извештавања.

Описани проблеми су само једни у низу који су условили урушавању квалитета финансијског извештавања, па у циљу отклањања истих, али и са жељом враћања на заслужено место фер и веродостојно презентованих рачуноводствених информација, ЕУ уводи нову Директиву у области финансијског извештавања.

2. Рачуноводствена професија кроз призму нове Директиве ЕУ (2013/14/ЕУ)

Рачуноводствена професија посматрана у ширем контексту представља једну од кључних одредница која детерминише квалитет финансијског извештавања. Посматрана у односу на етичке аспекте финансијског извештавања, носиоци рачуноводствене професије нужно морају да се придржавају основних начела и на основу њих заснованих етичких стандарда понашања и

поступања у професионалном раду. Стога у намери да се поврати поверење у рачуноводствену професију као примарног чувара јавног интереса, односно да се повећа њихова одговорност са аспекта изградње и унапређења квалитетног система финансијског извештавања израста нова директива ЕУ. Усвајање Директиве 2013/34/ЕУ⁸ представља велики и значајан искорак у домену рачуноводственог правног Система ЕУ, којим су стављене ван снаге директиве Савета 78/660/ЕЕС и 83/349/ЕЕС⁹, али уведене и одређене измене у оквиру Директиве којом се уређује ревизија (2006/43/ЕС).

Новоусвојена директива детаљно елаборира све аспекте који су од изузетне важности за унапређење система финансијског извештавања. Садржи препоруке земљама чланицама које су у функцији унапређења рачуноводствене професије тако да је похвално што су тежње Црне Горе кроз отворено поглавље 6-Привредно право, рачуноводство и ревизија настоји да усклађене са елементима који представљају саставни део наведене директиве. Директива 2013/34/ЕУ детаљно даје захтеве у погледу усаглашавања, али због ограничености простора, у наставку дајемо само осврт на њене најзначајније карактеристике узимајући у обзир сврху израде рада, а осврћући се уједно и на проблеме који су претходних година од стране, посебно стручне рачуноводствене јавности истичани као горући.

2.1. Осврт на најзначајније карактеристике нове Директиве ЕУ

Како су раније тежње у домену финансијског извештавања биле усмерене у правцу задовољења информационих захтева екстерних корисника, Директива 2013/34/ЕУ настоји да финансијски извештаји следе различите циљеве, тако да су у фокусу не само информационе потребе екстерних корисника (инвеститора) на тржишту капитала већ се узимају у обзир и потребе менаџера, а све са циљем јачања корпоративног управљања, односно унапређења дисциплине финансијског извештавања. Заправо, према Директиви 2013/34/ЕУ годишњи финансијски извештаји следе различите циљеве и не дају само информације за инвеститоре на тржишту капи-

8) Директива 2013/34/ЕУ је већином гласова усвојена на пленарној седници Европског парламента 12.06.2013. године. Објављена је у службеном листу ЕУ 29.06.2013. године а ступила је на снагу десетог дана од дана објављивања. Детаљније о Директиви:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=L:2013:182:0019:0076:EN:PDF> (08.02.2014.)

9) Наведене Директиве су више од 30 година уређивале рачуноводствену и правну тековину.

тала, већ дају извештај и о прошлим трансакцијама и јачању корпоративног управљања¹⁰.

Ревидирани Оквир финансијског извештавања (Оквир 2010) истиче се да је циљ финансијског извештавања пружање информација о обавезнику извештавања који је користан постојећим и потенцијалним инвеститорима, повериоцима и зајмодавцима (дакле сужен је број корисника информација) у доношењу одлуке (куповина, продаја, држање капитала и дужничке инструменте, одобрење кредита или друге врсте позајмице и сл.) о томе да ли да дају средстава ентитету, уз напомену да корисник финансијских информација не може захтевати од извештајног ентитета да му пружи директне информације о улагању или давању средстава, већ се приликом одлучивања мора ослонити на информациони садржај финансијских извештаја опште намене. Заправо да би рачуноводствене информације биле у сврси пословног одлучивања, неопходно је да поседују како фундаменталне (релевантност и веродостојна презентација) тако и унапређујуће карактеристике (упоредивост, разумљивост, проверљивост, благовременост). Уопштено, када се говори о финансијском извештавању има се пре свега на уму извештавање које је намењено екстерним корисницима, у првом реду инвеститорима, као примарним корисницима рачуноводствених информација, тако да су на неки начин екстерни корисници "фаворизовани" по питању извештавања у односу на интерне кориснике. У контексту тога, новоусвојена директива у делу задовољења информационих захтева корисника уноси измене и настоји да успостави одговарајући баланс између интереса екстерних корисника рачуноводствених извештаја и интереса предузећа која не желе да буду непотребно оптерећена захтевима у циљу извештавања¹¹. У том смислу, годишњи финансијски извештаји треба да истинито и објективно одсликавају билансне позиције, односно да пруже реалну слику о финансијском стању предузећа и његовом резултату пословања.

Директива 2013/34/ЕУ прописује у складу са којим општим начелима¹² је потребно поступати приликом признавања и вредновања ставки у годишњим и консолидованим рачуноводственим извештајима, али уједно допушта примену алтернативних основа процењивања¹³. Компарирањем решења које нуди новоусвојена директива у делу прописаних основних правила процењивања и вредновања ставки у рачуноводственим извештајима са правилима која су инкорпорирана у МРС, закључује се да ту не постоје значајна одступања, тако да у том делу не би требало да се приликом имплементације правила Директиве појаве значајнији проблеми. Пошто Директива допушта примену алтернативних основа процењивања, државе чланице ЕУ, али и оне земље које имају тежње у том правцу, треба да приликом обликовања националног законодавства пропишу која правна лица имају могућност да прибегну дозвољеним алтернативама. Ово управо из разлога што се сматра да се применом начела поштене вредности може прекршити принцип објективности при вредновању билансних позиција, управо из разлога што је примена овог концепта веома сложена и подложна субјективизму. У контексту наведеног, сматра се да примена наведеног начела "дозвољава" креативне радње¹⁴ и то посебно у земљама у којима тржиште не постоји или пак веома слабо функционише.

Директива доноси новине у погледу процењивања удела у капиталу по методи учешћа, али указује и на постојање изузетака у процењивању дела садржаја неких позиција биланса стања¹⁵. Суштински, прописане варијанте биланса стања и биланса успеха се у захтевима нове Директиве ЕУ не мењају.

У оквиру напомена уз рачуноводствене извештаје фокус нове Директиве је на обелодањивањима у погледу рачуноводствених политика. Циљ напомена је да пруже информације о вредновању појединих билансних позиција, промјене у рачуноводственим политикама као и ин-

10) Преузето од: Директива, тачка (4)

11) Преузето од Одар, М., „Нова Рачуноводствена директива“ Институт сертифицираних рачуновођа Црне Горе, Рачуноводство и ревизија, број 9-10/2013, стр. 5-10.

12) Начело настанка пословног догађаја, начело опрезности, начело набавне вредности...

13) Нпр. код ревалоризације сталних средстава; приликом процењивања финансијских инструмената или изведених финансијских инструмената по фер (поштена) вредности. Примену фер вредности у процењивању нефинансијских инструмената Директива не допушта. Дакле, Директива прописује да се признавање, вредновање и обелодањивање врши по првобитној изворној вредности, али дозвољава да се код сталне имовине и код неких финансијских инструмената може користити фер (поштена) вредност, што је заправо било и прописано МРС.

14) Увек је отворено питање стручности лица која врше процену као и поштовање начела за стандарде етичког понашања у смислу компетентности, поверљивости и објективности.

15) Погледати: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF_члан_9 (15.02. 2014. године)

формације о усаглашености примењених рачуноводствених политика са рачуноводственим концептима. Обавезна објашњења за сва предузећа садрже пре свега, јасно дефинисане захтеве у вези са обелодањивањима које се односе на коришћење дозвољених алтернативних основа за процењивање сталних средстава по ревалоризационим износима и на коришћење алтернативне основе за процењивање по поштеној вредности. У односу на IV Директиву, новоусвојена директива садржи обимније захтеве у погледу обелодањивања, много је прецизнија али и ригорознија у вези са обелодањивањем за средња и мала предузећа као и за субјекте од јавног интереса¹⁶. Менаџмент извештај, односно извештај о пословању предузећа треба да садржи објективан приказ развоја и успешности пословања предузећа, његовог положаја, као и да опише најзначајније ризике и укаже на дилеме са којима се предузеће сусреће.

Сматрамо да наведено представља велики помак у развоју рачуноводства уопште, због тога што питање обавезности састављања извештаја о пословању није третирано у националном законодавству, иако је управо наведени извештај велики информациони извор за менаџере. Извештај о пословању има значајне предности у односу на финансијске извештаје управо из разлога што садржи информације и/или индикаторе о нефинансијским перформансама, односно наведени извештај представља допуну података које обезбеђују рачуноводствени извештаји и објашњења уз рачуноводствене извештаје. Мала и средња предузећа могу бити ослобођена обавезе достављања менаџмент извештаја по одлуци државе чланице¹⁷, мада смо мишљења да с обзиром на садржај и карактер годишњег менаџмент извештаја треба обавезати све правне облике предузећа да их састављају и доставе.

Извештај о корпоративном управљању који до сада није налазио упориште у националном законодавству, такође се захтева од нове Директиве ЕУ. Изјава о корпоративном управљању треба да садржи најмање директивом прописане податке и информације о управљању предузећем, може бити саставни део менаџмент извештаја¹⁸ и има за циљ: унапређивање кодекса корпоративног управљања сагледавањем његове применљивости, бољу практичну примену корпоративног управљања у склопу или изнад националних прописа, примену транспарентнијег приступа рада акционара и њихових кључних овлашћења и сл. Надлежности делегиране у извештају о корпоративном управљању извршене су са намером ригорознијег приступа и односа према квалитативним карактеристикама финансијских извештаја.

Мала и средња предузећа (МСП) имају значајну улогу у развоју националних економија¹⁹, а посебно у погледу запошљавања. Поређења ради, на целом свету има више милиона МСП, док се на 52 највеће светске берзе налази свега 45 хиљада котираних компанија. Узимајући у обзир дату чињеницу, говоримо о 99% МСП, и свега 1% великих компанија. ЕУ има преко 99% МСП са 100 милиона запослених, од чега 67,1%²⁰ у приватном сектору.

У извештају Европске комисије (ЕК) наводи се да је 85% нових послова у периоду од 2002. до 2010. године у ЕУ креирано од стране МСП²¹. Све то нам говори о значају њиховог пословања, чији је квалитет условљен и адекватним финансијским извештавањем.

У контексту наведеног, увиђајући значај МСП за развој, како на националном тако и на глобалном нивоу, Директива 2013/34/ЕУ подржава предлог Комисије да централну улогу у привреди ЕУ имају мала и средња предузећа

16) Један од разлога се крије у настојању да се рачуноводство развије у правцу „интегралног извештавања“.

17) С обзиром да састављање и достављање менаџмент извештаја може представљати велико административно оптерећење малим и средњим предузећима, држава чланица може да захтева да се у напоменама уз финансијске извештаје доставе тражени подаци у складу са чланом 24, став 2, новоусвојене директиве ЕУ.

18) Изјава о корпоративном управљању може да представља засебан сегмент менаџмент извештаја, а може да се да и у виду посебног извештаја објављеног заједно са менаџмент извештајем или јавно објављеном документу на сајту предузећа.

19) Примера ради: Истичемо да је у складу са критеријумом поделе пословних субјеката према класи величине, што одговара критеријумима дефинисаним Законом о изменама и допунама закона о рачуноводству и ревизији Црне Горе из 2011. године у Црној Гори мала предузећа заузимају учешће од 98,7%, односно велика предузећа свега 0,2%. Подаци су преузети са:
http://www.monstat.org/userfiles/file/registri/ANALIZA%20II%20KVARTAL%202012%20god%20_MNE_Final%20PDF.pdf (19.02. 2014.)

20) BDO Seidman, *International Financial Reporting Standards, IFRS for SMEs vs. IFRS*, January 2010,
<http://www.bdo.com/acsense/events/eventdocuments/Acsense%202010%20IFRS%20for%20SMEs%20Participants.pdf>

21) European Commission, *Study on the SMEs impact on the EU labor market, 2012*,
http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/index_en.htm

(МСП) те да у циљу стимулације економског раста, запослености и предузетништва треба следи-ти концепт “мислимо прво на мале”. Полазећи од наведеног, новоусвојена директива треба да обезбеди да су услови за мала предузећа у великој мери усаглашени широм Уније, односно да примена и поштовање административних баријера буду сразмерна користима које доносе²². Заправо, новине испољене у форми предности које пружа Директива ЕУ МСП су:

- државе чланице могу дозволити малим предузећима да достављају скраћени биланс стања, уз обелодањивање одређених информација у напоменама;
- државе чланице могу дозволити малим и средњим предузећима да сачине скраћени биланс успеха, у складу са правилима садржаним у чл.14. ове директиве²³.

Државама чланицама ЕУ такође је дозвољено да у складу са наведеном директивом уведу додатне захтеве, односно да траже ограничени број додатних података, када су ови изричито тражени од националног пореског законодавства и неопходни за убирање дажбина.

Нова Директива уводи и микро предузећа и истиче захтеве који треба да буду задовољени у делу финансијског извештавања, уз нагласак да где не постоје посебни прописи који се односе на микро предузећа, држава чланица може примењивати општеважећа правила малих предузећа. Наведена препорука Директиве може бити административно оптерећујуће за микро предузеће, али је остављено у делокруг могућности земаља чланица да изузму микро предузећа из одређених обавеза које се примењују за мала предузећа, уколико сматрају да је то целисходно. Ово не значи да су микро предузећа ослобођена поштовања одређених националних прописа, већ напротив.

Упркос добрим намерама, дозвољена изузећа и објашњења из Директиве вероватно неће смањити административна оптерећења микро предузећа, пошто се у већини случајева ради само о смањењу броја позиција у рачуноводственим извештајима и ослобађања обавезе њиховог јавног објављивања²⁴. Дакле, тежња Директиве је да ублажи или уклони недостатке који су у значајној мери доприносили нарушавању квалитета финансијског извештавања, али уједно и да унесе “освежење” у постојећи рачуноводствени регулаторни оквир.

3. Осврт на проблеме у националном законодавству и решења која нуди Директива 2013/34/ЕУ

Законска рачуноводствена регулатива која упориште проналази у професионалној рачуноводственој регулативи, неретко садржи “пропус-те” који отежавају имплементацију донетих решења. Односно, национална економија у намери да што пре унесе и имплементира готова решења у законодавни рачуноводствени оквир упада у сопствену замку. У контексту истакнутог, дајемо осврт само на неке од законских норми у Црној Гори које стварају негативне ефекте на систем и квалитет финансијског извештавања, а са крајњом намером да укажемо и на новине које новоусвојена директива носи са собом. Сматрамо да су многи досадашњи пропусти у делу унапређења рачуноводствене професије, па индиректно и квалитета финансијског извештавања настали као последица “принуде” доношења и имплементације готових рачуноводствених решења, при чему се није претерано водило рачуна о томе да ли су постојећи институционални, кадровско-технички капацитети у могућности да на адекватан начин подрже донете одлуке. Чињеница је да је увођење МРС/МСФИ у великој мери олакшало процес финансијског извештавања, омогућило једноставнији проток капитала, довело до хармонизације рачуноводствених норми у земљама које су примениле наведено, али је уједно увођење рачуноводствених стандарда неспремно дочекано у појединим земљама. Наведено је довело до гомилања проблема, који су кулминирали у периоду током и након глобалне економске кризе. Једна од потенцијалних замки која се крила посебно у земљама у транзицији је што рачуноводствена професија није била у могућности да се прикаже у правом светлу, будући да је увек посматрана као искључиво “услужна” делатност, која има техничку намену. Управо због оваквог виђења рачуноводствена професија је каскала за својом првобитно утемељеном сврхом.

Глобална економска криза, а пре тога појава финансијских скандала који су иницирани преварама у финансијским извештајима су променили свест о значају и употребној вредности финансијских извештаја за потребе пословног одлучивања. Због тога, рачуноводствена професија се данас враћа на свој заслужени пиједестал.

22) Преузето од: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF_\(15.02.2014.godine\)](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF_(15.02.2014.godine))

23) Исто.

24) Преузето: Одар, М., Оп. cit. стр. 5-10.

Да би оправдала своје поверење, приоритет мора дати јавном интересу и предузети одговорност према заштити тог интереса у домену финансијског извештавања²⁵.

Који су то пропусти који су виђени кроз национално законодавство²⁶ и да ли је на њих могуће да да одговор новоусвојена директива ЕУ је питање на које ћемо кроз призму три горућа проблема покушати да дамо одговор.

Класификација правних лица- Отворено питање је да ли дефинисана класификација правних лица према Закон о рачуноводству и ревизији (ЗРР)²⁷ одговара пословном амбијенту Црне Горе, будући да се наведени критеријуми користе искључиво за потребе финансијског извештавања²⁸, док се за пореске сврхе, запошљавање, доделу кредита и сл. користе знатно нижи критеријуми. Такође, питање уско повезано са наведеним односи се на обавезност ревизије финансијских извештаја, која је према ЗРР дефинисана чланом 12, став 1 и 2. Претходно наведено заправо значи да ревизији финансијских извештаја не подлежу правна лица организована као друштва са ограниченом одговорношћу, будући да не испуњавају услове дефинисане чланом 3а ЗРР. Међутим, узму ли се у обзир критеријуми за законску ревизију у земљама чланицама ЕУ²⁹, запажамо да је Црна Гора знатно изнад просека ЕУ.

Одговорност- Према ЗРР свако лице може да саставља финансијске извештаје³⁰, будући да ниједан члан закона не наводи стручне квалификације које лице мора да испуњава да би водило пословне књиге. Наведено отвара могућност сваком заинтересованом лицу да изврши прикупљање, обраду и састављање, односно презентацију финансијских извештаја из разлога што с једне стране наведена активност са собом носи велике финансијске користи, а са друге стране ствара веома мали ризик³¹. Очигледно је постојећи закон веома либералан у вези са пружањем,

посебно рачуноводствених услуга, вођењем пословних књига, односно састављањем финансијских извештаја. Закон пружа могућност да се тумачи по потреби, без икаквих ограничења, доводећи индиректно до пада квалитета финансијског извештавања, односно нарушавања рачуноводственог регулаторног и институционалног оквира. У том смислу сматрамо да надлежне и одговорне институције државе треба да уведу и имплементирају мере које ће продуктивно утицати на побољшање дисциплине финансијског извештавања, јер одговорност за веродостојно састављање и презентацију података садржаних у финансијским извештајима не подлеже никаквим санкцијама. С једне стране наведено је сасвим и оправдано, будући да је у Црној Гори у већини случајева обавезе састављања финансијских извештаја у функцији „морања“, а не у функцији њихове генералне сврхе, пословног одлучивања. Стога пре свега одговорна лица која су креатори рачуноводствене политике у Црној Гори треба да својим расположивим капацитетима покушају да промене такву дуго укоренењу свест. У наредном периоду, више треба радити на промовисању и указивању на значај етичке димензије рачуноводствене професије, јер је очигледно да је покушај враћања наведене кључне компоненте на своје место најзначајнија претпоставка враћања изгубљеног поверења у рад рачуноводствене професије, па тиме и у информациону снагу финансијских извештаја.

3.1. Одговор Директиве 2013/34/ЕУ на наведене проблеме

Критеријуми за разврставање правних лица. У рачуноводствени правни систем новоусвојена директива 2013/34/ЕУ уводи новине тако што класификује правна лица на: микро, мала, средња и велика, служећи се са три критеријума: просечан број запослених; остварени

25) Малинић, Д., Op. cit.

26) Ослонићемо се на Закон о рачуноводству и ревизији у Црној Гори (2011)

27) Погледати члан ЗРР, 3а,
<http://www.poslodavci.org/doc/Zakoni/finansijsko%20i%20racunovodstveno%20poslovanje/Zakon%20o%20racunovodstvu%20i%20reviziji.pdf> (од 03.02.2014.године)

28) Истичемо да уколико се за разврставање правних лица на мала, средња и велика ослањамо на критеријуме дефинисане у ЗРР из 2011.године, запажамо да у структури правних лица према величини доминирају мала правна лица и заузимају учешће од 98,71%, односно 21.085 предузећа од укупног броја од 21.127 предузећа (број и структура привредних субјеката у 2011. години, МОНСТАТ, 2012, стр. 3)
http://www.monstat.org/userfiles/file/registri/SAJT-Broj%20i%20struktura%20poslovnih%20subjekata%20u%20Crnoj%20Gori%20final_SB.pdf (25.02.2014)

29) Извор података Хрватска ревизорска комора:
<http://www.revizorska-komora.hr/index.php/edukacija-ispiti-savjetovanje/savjetovanja-i-konferencije-hrk.html> (11.02.2014)

30) Погледати чл. 4, 7. и 8. Закона о рачуноводству и ревизији Црне Горе

31) Подељена одговорност са менаџером компаније.

укупан приход и пословна актива. Упоредивањем са постојећим законским рачуноводственим решењем у Црној Гори, новина Директиве представља увођење новог облика правног лица - микро, као и измена прага за разврставање правних лица, док су критеријуми на основу којих се врши разврставање остали непромењени управо из разлога што се сматрају релевантним показатељима величине предузећа.

У табели која следи (**Табела бр.1**) дат је упоредни приказ вредности појединих критеријума који се користе за разврставање правних лица из постојећих ЗРР и препорука новоусвојене Директиве ЕУ.

Табела бр.1 - Критеријуми за разврставање правних лица

КРИТЕРИЈУМИ	ПРАВНА ЛИЦА						
	Ми кро	Мала		Средња		Велика	
		Н ³²	С ³³	Н	С	Н	С
<i>Просечан број запослених у пословној години</i>	≤10	≤50	≤50	≤25 0	≤25 0	>2 50	>2 50
<i>Остварени укупан приход</i>	<70 0.00 0€	<8 ми л€	<10 мил €	<40 мил €	≤50 mil €	>40 мил €	>50 мил €
<i>Пословна актива</i>	≤35 0.00 0€	≤4 мил €	≤10 мил €	<20 мил €	=43 mil €	>20 мил €	>43 мил €

Поређењем са постојећим ЗРР запажа се да је праг за разврставање правних лица измењен код критеријума Приход и Актива, док је праг за разврставање остао непромењен у делу критеријума Запосленост. Евидентно је такође да новоусвојена директива снижава прагове за разврставање појединих облика правних лица. На земљама чланицама је да предложене прагове разврставања правних лица прилагоде реалних привредним токовима, односно да у нови законски оквир, који ће неминовно уследити као последица тежње земаља да уђу у европску заједницу, сходно привредној развијености у делу правних лица уведу и микро предузећа.

Новину коју уводи Директива 2013/34/ЕУ у односу на постојеће националне рачуноводствене прописе су и величина групе (мала, средња и велика, сходно критеријумима који се користе за

разврставање правних лица)³⁴ при чему дозвољава и одређена одступања у делу који се односи на утврђивање критеријума, као и измене у разврставању предузећа када на дан свог биланса стања одступе од критеријума који су претходно одређивали њихово разврставање у групе.

Дефинисање и усвајање критеријума за разврставање правних лица и дефинисање група је наишло на велику полемику, из разлога што је IV директива ЕУ којом је уређивана ова област била веома либерална у вези са одређивањем величине предузећа. Нова рачуноводствена директива је у том делу имала унапред прецизиран циљ који се заснивао на тежњи ка уједначавању величине предузећа и група, са циљем њихове упоредивости, нарочито у земљама чланицама ЕУ.

Новоусвојена директива ЕУ уноси одређење новине и у делу ревизије финансијског извештавања, односно уводи одређене измене и допуне директиве ревизије (2013/43/ЕС) у погледу ревизорског извештаја³⁵. Мишљење ревизора треба да укаже да ли финансијски извештаји дају истинит и фер приказ усклађен са релевантним оквиром финансијског извештавања, односно да ли су годишњи финансијски извештаји у складу са законским захтевима.

Директива 2013/34/ЕУ прописује да су финансијски извештаји ентитета од јавног интереса, средњих и великих предузећа ревидирани од стране једног или више статутарних ревизора или ревизорских фирми овлашћених од стране државе чланице да обављају статутарне ревизије на основу Директиве 2006/43/ЕЦ³⁶. Дакле, проширен је делокруг посла и одговорности овлашћеног ревизора, као и делокруг предузећа која имају обавезу да врше ревизију извештаја предвиђених националним законодавством. Заправо, овлашћени ревизор има обавезу да, поред обављања досадашње активности у смислу достављања стандардног извештаја у коме изражава своје мишљење о рачуноводственим извештајима, да и додатно мишљење о томе да ли је извештај о пословању (менаџмент извештај) усклађен са рачуноводственим извештајима за ту пословну годину, као и да ли је састављен у складу са важећим правним прописима³⁷. У овом делу, обавеза ревизора је да искаже свој суд да ли

32) Н-Нова директива ЕУ

33) С- Постојећи Закон о рачуноводству и ревизији у Црној Гори

34) Детаљније погледати: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF> (15.02. 2014.године), члан 3.

35) Детаљније погледати: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF> (15.02. 2014.године), члан 35.

36) Детаљније погледати: Исто, ПОГЛАВЉЕ 8, члан 34.

37) Погледати: Исто, члан 34.

је установио да постоје одређени погрешни наводи у извештају о пословању, а узимајући у обзир сопствено познавање и разумевање пословања предузећа и његове средине. Директива проширује обавезу вршења ревизије и на средња правна лица, али не забрањује ревизију малих правних лица. Дакле, на националном законодавству је да одлучи (пропише) да ли је обавезна ревизија за наведена правна лица, узимајући у обзир чињеницу да мала предузећа у структури привреде заузимају веома значајно учешће, али и чињеницу да би наведена ревизија представљала велико административно оптерећење. У сваком случају, свака држава чланица ЕУ би требало да процени да ли је потребно прибегавати ревизији финансијских извештаја малих правних лица, узимајући у обзир особености наведених правних лица, као и потребе корисника њихових финансијских извештаја. Такође, мала предузећа могу бити ослобођена обавезе састављања извештаја о пословању, уколико информације које се тичу прибављања сопствених удела наведу у објашњењима уз рачуноводствене извештаје, односно државе чланице могу, уколико то процене, да ослободе мала и средња предузећа обавезе извештавања одређених нефинансијских информација. Такође, сматрамо да је веома прихватљива и добра одредба Директиве која се тиче обавезности ревизије за средња правна лица, будући да ревизија треба да пружи уверавање да су финансијски извештаји објективни и истинити. У том смислу, креатори будућег законског рачуноводственог оквира треба да веома сериозно приступе ставу о томе да ли законска ревизија треба да се везује за критеријуме разврставања правних лица предложене у Директиви или треба да се ослања на неки други критеријум.

Са циљем повећања одговорности за састављање и објављивање финансијских и менаџмент извештаја, Директива 2013/34/ЕУ нагласак ставља на колективну одговорност, указујући на то да чланови административних, управних и надзорних органа делују у оквиру своје надлежности која им је делегирана националним законом. По колективној одговорности се поступа сагласно националном законодавству при чему је у надлежности држава чланица да утврде степен одговорности, као и да уједно обезбеде одговарајуће санкционисање прекршилаца. Повећање степена одговорности, односно деле-

гирање истог на надлежне се врши са намером повећања кредибилитетног процеса финансијског извештавања како би финансијски извештаји одражавали фер и истинито стање³⁸. Управо увођење колективне одговорности ће онемогућити концентрацију финансијско-извештајне власти у рукама једног или и веома уске групе лица³⁹, као и поставити нове изазове и захтеве пред национално законодавство, пословно-управљачку праксу, рачуноводствену професију⁴⁰, надзорне институције, као и све оне који су директно или индиректно умешани у тај процес. Истицање значаја и развијање свести о постојању и неопходности поступања по постулатима колективне одговорности представља један од кључних стубова самосвеснијег поступања кључних актера у процесу финансијског извештавања.

3. Могућности и потенцијалне замке унапређења рачуноводствене професије у процесу придруживања ЕУ

Носиоци одговорности за квалитет финансијских извештаја на глобалном нивоу су професионалне међународне организације и тела, на националном нивоу законодавац, односно професионалне организације и независна јавна надзорна тела, док су на нивоу предузећа менаџмент, професионалне рачуновође и одбор за ревизију. Сви они имају један заједнички циљ садржан у тежњи ка обезбеђењу квалитетног система финансијског извештавања у функцији задовољења и очувања јавног интереса. Одлука о усклађивању националног рачуноводственог оквира са квалитетним рачуноводственим стандардима може бити делотворна под условом да су обезбеђене све нужне претпоставке за њену успешну реализацију. Рачуноводствена регулатива у Црној Гори је у великом степену усаглашена са директивама ЕУ којима је уређена област финансијског извештавања, о чему сведочи и извештај радне групе за поглавље 6- Привредно право, рачуноводство и ревизија.

Међутим, у наредном периоду рачуноводствена професија ће наићи на бројне изазове. При свега, неопходно је у домаће рачуноводствено законодавство уградити одредбе нове директиве, како не би било у супротности са захтевима ЕУ. Управо наведено сматрамо да представља веома озбиљан тест провере знања и спремности

38) Детаљније погледати: *Op. cit.*, члан 33.

39) Стевановић, Н., *Op. cit.*, стр.237

40) У вези са давањем примата и приоритета стеченим рачуноводственим звањима.

свих оних који ће бити, било директно било индиректно, укључени у тај процес, будући да Директива 2013/34/ЕУ код неких одредби може неке захтеве да одобри или да захтева.

Рачуноводствена професија кроз захтеве нове директиве ЕУ ће имати могућност да поврати изгубљено поверење које је значајно уздрмано открићем да су финансијски скандали праћени преварама у финансијским извештајима, што се на директан начин одразило и на смањење употребне вредности аутпута садржаног у финансијским извештајима. Веома је значајно да се приликом разматрања елемената на којима почива новоусвојена директива ЕУ покуша:

- превазићи укоренења рачуноводствена традиција,
- поједноставити веома комплексна примена рачуноводствених стандарда кроз организовање квалитетних семинара,
- подићи едукација рачуновођа и ревизора на ниво који обезбеђује креирање и очување квалитетног система финансијског извештавања,
- изградити чврсти рачуноводствени регулаторни оквир у функцији побољшања финансијске дисциплине и спречавања намерног изобличавања садржине финансијских извештаја,
- континуирано указивати на ургентност и неизбежност укључивања етичке димензије расуђивања у креирање рачуноводственог регулаторног оквира, као и у припрему и презентовање рачуноводствених извештаја.

Када се говори о одговорности лица, у смислу покретача и подстицања компетенције у домену рачуноводствене професије, мање-више смо склонили да ту одговорност пребацимо на надлежне институције државе. Међутим, одговорност за креирање оквира кредибилитета рачуноводствене професије имају сви који су било посредно било непосредно укључени у процес креирања рачуноводствене (стручне, научне, практичне) понуде, почев од академских едукатора, законодавца, већинских власника, финансијских аналитичара и правних саветника, менаџера па до политичке елите. Сматрамо да у овом процесу велику улогу треба да одигра академска заједница, будући да је на хијерархијској лестви-

ци едукације кроз изградњу квалитетног наставног садржаја најодговорнија за креирање почетних елемената рачуноводствене професије. У том делу, традиција посебно транзиционих земаља је почивала на предрасуди о рачуноводству као о искључиво калкулативној дисциплини. Међутим, треба увек имати на уму да је комплетан менаџер онај који је и рачуноводствено писмен, али и етички оријентисан.

Академска заједница је прва у ланцу едукатора која треба да кроз континуирано усавршавање укаже на значај поштовања и примене манира етичког понашања⁴¹ као кључне претпоставке изградње квалитетног система финансијског извештавања. Факултети на којима се изучава рачуноводство су по мишљењу многих најпогоднији за подучавање етике у рачуноводству. На многим курсевима етике студенте рачуноводства треба излагати дилемама из реалног живота, као и комплексности и метода и техника са којима ће се сусрести у будућности. Према истраживању, тренутно постоји недостатак професора и истраживача који се баве етиком у рачуноводству. Интересантно је истаћи да је у периоду 1980-2004.⁴² мање од 2% објављених текстова имало за предмет етику. Овако мали проценат показује незаинтересованост за етику рачуноводствене академске заједнице и показује подршку да академска заједница жели да се значајно дистанцира од реалности.

Веома је битно да постоји константна конструктивна интеракција између академске заједнице, укључујући и професионална рачуноводствена тела и законодавца, јер кроз њихов заједнички поглед на чиниоце који креирају пословни оквир, уважавање захтева и потреба рачуноводствене заједнице за квалитетном понудом знања из рачуноводствених дисциплина могуће проширити видике, развити критички начин размишљања, подстаћи рачуноводствено образовање, промовисати рачуноводствену професију у правом светлу као и повратити онај углед који заиста заслужује. Институције које су надлежне за унапређење и промовисање квалитета финансијског извештавања, односно рачуноводствене и ревизорске професије, треба да буду много отвореније и у константној интеракцији са представницима академске рачуноводствене и ревизорске струке, те да кроз размену

41) Бернарди истиче да само 168 од 6200 факултетских јединица које се баве рачуноводством указују на то да је етика област истраживачког интереса за њих. Додатно, у овом раду се истиче да отприлике једна трећина чланака из области маркетинга и менаџмента показује интересовање за професионалну одговорност и етичност док је само 4 од 131 тј. 3,1% чланака везаних за рачуноводство заинтересовано за етичка питања и генерално професионалну одговорност (преузето од: A Commentary on Suggestions for Providing Legitimacy to Ethics Research in Accounting Education," Issues in Accounting Education, 2004).

42) <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/1205/essentials/p64.htm> Accounting Ethics Courses: A Professional Necessity, By David F. Bean and Richard A. Bernardi

искуства, сагледавањем тржишних потреба за одређеним знањима, помогну у креирању и промовисању дисциплина које доприносе квалитетнијем развоју рачуноводствене професије.

Са претходно наведеним сагласни су поједини аутори⁴³ који сматрају да се кључ враћања поверења у рачуноводствену професију и изградњу квалитетног система финансијског извештавања налази у рукама одговорних за едукацију будућих генерација рачуновођа и ревизора. У том смислу, академска рачуноводствена заједница може директно да врши утицај на креирање и пружање потребног спектра рачуноводственог и ревизорског знања, које ће бити у функцији стварања комплетне, свеобухватне и етички одговорне личности, тако што ће у наставне планове и програме уграђивати поред већ присутних теоријских и практична знања уз велики нагласак на њихову имплементацију у пракси. Велики број аутора (Gioia, Swanson, Frederick)⁴⁴ критички се осврћу на модеран начин пословног образовања, оптужујући савремено пословање да у центар интересовања ставља себичне интересе и уско-личне бенефиције и принципе, који су изнад добробити заједнице и етичких принципа и који су заправо учесници свега што је допринело развоју климе која је потхранила Enron и World-com. Рачуноводствено образовање може једино да се опорави и поврати своју првобитну вредност уколико се ослободи окова већ стечених интереса који су већ дубоко укоренили у рачуноводственој професији. Аутори указују да је један од доминантно присутних страхова студената који желе да изграде каријеру у правцу рачуноводствене професије управо недостатак критичког ангажмана и расуђивања⁴⁵.

Рачуноводствена професија има мноштво приоритета. Међу њима, онај који се по значају и опсегу највише издваја и потенцира произилази из саме улоге која је делегирана на рачуноводствену професију као чувара јавног интереса, а то је подизање и очување квалитета финансијског извештавања⁴⁶. Новине које директива носи

са собом у значајној мери, макар на први поглед, имају потенцијал да отклоне недостатке рачуноводствене професије у Црној Гори. Примена препорука и захтева нове директиве ЕУ не значи последично да ће систем финансијског извештавања бити пројектован тако да реши агенцијски проблем, као и бројне проблеме креирања финансијских извештаја и њихове транспарентности, односно да ће моћи да поврати ослабљени степен поверења у тржиште капитала и сл. Дакле, поступање по препорукама новоусвојене директиве ЕУ представља значајан искорак у развоју рачуноводствене професије, али не и довољан за гаранцију квалитета финансијског извештавања.

Стога смо мишљења да сви учесници у ланцу финансијског извештавања, а имајући на уму информациону делотворност финансијских извештаја, треба да буду поучени искуством из претходних деценија и да континуирано у себи граде и негују „институцију“ одговорности. При овоме посебно стављамо нагласак на менаџмент као првенац у њиховом креирању и некога чији потпис треба да буде гаранција да информације садржане у финансијским извештајима имају информациону моћ која је одраз квалитативних одредница финансијских извештаја. Улогу регулатора не треба само посматрати кроз призму уређења материје финансијског извештавања, него и кроз стварање претпоставки и подржавање развоја одговарајућих професионалних институција као и креирање снажне институције јавног надзора над квалитетом финансијског извештавања и поступањем институција укључених у тај систем⁴⁷. Стога кроз препоруке нове Директиве ЕУ треба озбиљније приступити уређењу и увођењу контроле, односно јавног надзора над квалитетом финансијског извештавања, па у том смислу формирати тело за јавни надзор ревизора, као и комисије контроле квалитета која би била у функцији сагледавања, давања препорука и побољшања рада овлашћених ревизора и друштава за ревизију. Управо због присутног вакуума у коме је могуће спроводити

43) Owen D., CSR after Enron: A role for the Academic Accounting Profession?, European Accounting Review, Vol. 14, No. 2, 395–404, 2005.

44) Исто

45) University of Southern Maine (SAD) је организовао курс под називом Увод у рачуноводствену професију, а који је инициран недостатком практичних знања и вештина у области рачуноводства. Искуства са овог курса су веома позитивна и указују да је рачуноводственој професији неопходан прилив квалитетних талената како би се обезбедио континуирани успех рачуноводствене професије. Што ранија комуникација о улози и одговорностима рачуновођа може помоћи студентима да разумеју више значај ове професије и донесу исправну одлуку о томе да постану рачуновође, и привукла што квалитетније и амбициозније студенте. Овакви курсеви омогућавају професорима и људима са високим звањем из ове професије да привуку студенте и укажу им на ширину коју ова професија поседује. (преузето са: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/1104/essentials/p68.htm>)

46) Погледати: Малинић, Д., Оп. cit, стр.244.

47) Стевановић, Н., Оп. cit., стр. 233.

креативне активности, државе које имају дужу традицију⁴⁸ и веће знање у домену унапређења квалитета финансијског извештавања, а поучене досадашњим искуством, покушавају да сузе маневар манипулативних радњи менаџера, корпоративних рачуновођа и независних ревизора, оснивањем много делотворнијих институција система финансијског извештавања⁴⁹. На ударе који су бацили тамну сенку на креаторе финансијског извештавања, ЕУ је реаговала уношењем измена у прописе ЕУ, односно директиве којима се жели успоставити ригорознији систем финансијског извештавања.

Новоусвојена директива прописује правила, али пружа и могућност алтернативног поступања у појединим ситуацијама. Ово значи да се избегава потпуна унификованост приликом финансијског извештавања, односно да се земљама чланицама дозвољава да прилагоде и изграде своје национално законодавство узимајући у обзир бројне чиниоце који креирају рачуноводствено-извештајно окружење. Међутим, превише флексибилан и алтернативан приступ може контрапродуктивно да делује из разлога што се отвара простор за евентуално вршење креативних радњи приликом поступања. Стога државе чланице, као и све земље које желе да ускладе своје национално законодавство са препорукама новоусвојене директиве треба веома сериозно и детаљно да приступе његовом креирању, да анализирају проблеме иманентне рачуноводственом законодавству појединих земаља, сагледају своје могућности и потенцијал, нарочито у делу подизања нивоа образовања рачуновођа.

Закључак

Рачуноводствена професија као чувар јавног интереса и медијатор непристрасног извештавања данас се више него икад налази под лупом јавности. Главни разлог је неповерење у извештајно-извештајну моћ финансијских извештаја, које је узроковано креативним радњама учесника у ланцу финансијског извештавања. Сходно написаном у раду изводимо закључке:

- манипулативне радње у финансијским извештајима су допринеле нарушавању угледа рачуноводствене професије;

- поштовање етичке димензије свих актера финансијског извештавања је кључна претпоставка подстицања и унапређења квалитета финансијског извештавања;
- сви креатори и преносиоци рачуноводственог знања треба да имају много активнији и кохерентнији однос у том процесу;
- Новоусвојена директива ЕУ која замењује IV и VII директиву ЕУ има за циљ да осавремени рачуноводствени правни систем, па у том контексту уноси новине које законодавство многих земаља није познавало;
- Директива 2013/34/ЕУ креира строжа правила у функцији унапређења информационог садржаја финансијских извештаја;
- Приликом усвајања одредница директиве веома је битно да свака земља чланица, па и земље које теже пуноправном чланству ЕУ утврде стратегију и циљеве које желе да реализују у области рачуноводства.

Најзад, будући да Директива нуди варијанте решења за одређени проблем, битно је да се процесу изградње националног законодавног оквира приступи веома темељно, да се сагледају искуства и решења у другим земљама, дефинишу приоритетни циљеви које треба остварити и да се консултују еминентна (стручна и практична) лица из области рачуноводства.

Литература

1. A Commentary on Suggestions for Providing Legitimacy to Ethics Research in Accounting Education," Issues in Accounting Education, 2004
2. European Commission, Study on the SMEs impact on the EU labor market, 2012, http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/index_en.htm
3. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>, (15.02. 2014. године)
4. <http://scindeks.ceon.rs/article.aspx?artid=0353-443x1106243m&redirect=ft> (15.02.2014)
5. <http://scindeks.ceon.rs/article.aspx?query=ISSID%26and%269618&page=1&s>

48) САД и европско законодавство

49) У САД реакција на финансијске скандале који су настали као последица превара у финансијским извештајима је испољена доношењем Закона у коме је императив стављен на активније укључивање институција јавног надзора контроле Финансијског извештавања (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002, на темељу кога је израстао Public Company Accounting Oversight Board).

- ort=8&stype=0&backurl=%2Fissue.aspx%3Fissue%3D9618 (15.02.2014)
6. <http://viewer.zmags.com/publication/56adc02d#/56adc02d/68> (25.02.2014)
7. http://www.monstat.org/userfiles/file/registri/SAJT-Broj%20i%20struktura%20poslovnih%20subjekata%20u%20Crnoj%20Gori%20final_SB.pdf
8. <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/1104/essentials/p68.htm>
9. <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/1205/essentials/p64.htm>
10. <http://www.poslodavci.org/doc/Zakoni/finansijsko%20i%20racunovodstveno%20poslovanje/Zakon%20o%20racunovodstvu%20i%20reviziji.pdf> (од 03.02.2014. године)
11. <http://www.reuters.com/article/2008/07/14/idUS102886+14-Jul-2008+PRN20080714> (25.02.2014)
12. <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/edukacija-ispiti-savjetovanje/savjetovanja-i-konferencije-hrk.html>
13. Owen D., CSR after Enron: A role for the Academic Accounting Profession?, European Accounting Review, Vol. 14, No. 2, 2005
14. Одар, М., „Нова рачуноводствена директива“ Институт сертифицираних рачуновођа Црне Горе, Рачуноводство и ревизија, број. 9-10/2013,

Међународни стандарди финансијског извештавања

Садржи нове Међународне стандарде финансијског извештавања, измењене Међународне рачуноводствене стандарде и нова и допуњена Тумачења. Примењује се од 01.01.2010.



Више информација на www.srrs.rs или www.praksa.rs

др Гордана
ВУКЕЛИЋ*
Весна
ЈЕФТИЋ-АРСЕНОВИЋ**
Данијела
МАКСИМОВИЋ***

Утицај признавања и вредновања инвестиционих некретнина на имовински, приносни и финансијски положај¹

Резиме

У овом раду указујемо на утицај иницијалног признавања и накнадног вредновања инвестиционих некретнина на имовински, финансијски и приносни положај привредног друштва.

Исказана вредност инвестиционих некретнина у билансима може у значајној мери да утиче како на вредност укупне имовине у билансу стања, тако и на исказани финансијски резултат у билансу успеха, као и на вредност финансијских показатеља приликом анализе финансијских перформанси предузећа. Примена модела набавне вредности или модела ревалоризације утиче не само на имовински и финансијски положај привредног друштва, него се одражава и на приносни положај кроз признавање добитка или губитка од усклађивања вредности у билансу успеха.

Утицај иницијалног признавања и вредновања након почетног признавања инвестиционих некретнина на имовински и приносни положај приказан је кроз анализу практичних примера примене различитих метода билансирања у оквиру пословања привредног друштва.

Кључне речи: инвестиционе некретнине, набавна вредност, фер вредност, имовински положај, финансијски положај и приносни положај привредног друштва.

*¹) Београдска банкарска академија, Факултет за банкарство, финансије и осигурање, Универзитет Унион, Београд

**²) Мастер екон. Факултет за економију и менаџмент, „Слобомир Универзитет“, Република Српска, БИХ

***³) Мастер екон. Факултет за економију и менаџмент, „Слобомир Универзитет“, Република Српска, БИХ.

¹) У раду су презентовани резултати Пројекта III43007 финансираног од стране Министарства просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије

Увод

Улагања у некретнине односно инвестиционе некретнине, као специфичан вид некретнина, представљају имовину (земљиште или грађевинске објекте или обоје) које власник или корисник финансијског лизинга држи ради остварења прихода од издавања (закупнине), или ради дугорочног пораста вредности, или ради једног и другог, а не ради употребе за сопствене потребе или продају у оквиру сопственог пословања.

Уколико су испуњени услови прописани смерницама МРС 40² и сходно томе средство признато у финансијским извештајима и класификовано као инвестициона некретнина, за иницијално и накнадно вредновање улагања у некретнине допуштено је користити:

- модел набавне вредности или
- модел фер вредности.

Избор методе за вредновање билансних позиција представља дискрециону одлуку управе привредног друштва. Сходно наведеном, у зависности од изабране методе могуће је утицати на финансијски резултат текућег и наредних обрачунских периода. Једино ограничење пред-

ставља начело сталности према којем се захтева да се приликом билансирања једном одабрана метода доследно примењује у низу узастопних обрачунских периода.

Уколико одабрани метод, из оправданих разлога, не одражава реално стање, привредно друштво може да промени изабрани модел, али да би обезбедило упоредивост финансијских резултата у обрачунским периодима, потребно је да изврши корекције за три претходна обрачунска периода.

1. Поставка за моделе иницијалног признавања и вредновања инвестиционе некретнине

У раду је приказан утицај избора методе за иницијално и накнадно вредновање на имовински, приносни и финансијски положај на хипотетичком примеру кроз биланс стања и успеха предузећа „ХХ“.

Имовински, приносни и финансијски положај привредног друштва „ХХ“ приказан је у Билансу стања 1 и Билансу успеха 1.

Биланс стања 1.

Р.б.	Позиција	Износ	Р.б.	Позиција	Износ
A	СТАЛНА ИМОВИНА	2.867.985	A	КАПИТАЛ	4.674.224
I	Нематеријална улагања	2.457	I	Основни капитал	1.961.296
II	Некретнине, постројења, опрема и биолошка средства	2.816.766	II	Резерве	30.217
1.	Некретнине, постројења и опрема	2.000.000	III	Нераспоређени добитак ранијих година	2.048.142
2.	Инвестиционе некретнине	816.766		Добитак текуће године	634.569
III	Дугорочни фин. пласмани	48.762	Б	ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА И ОБАВЕЗЕ	2.468.364
Б	ОБРТНА ИМОВИНА	4.274.603	I	Дугорочна резервисања	400.832
I	Залихе	536.553	II	Дугорочне обавезе	612.326
II	Крат. потраживања, пласмани и готовина	3.587.276	III	Краткорочне обавезе	1.396.823
1.	Потраживања	3.236.823	1.	Краткорочне финансијске обавезе	123.301
2.	Потраживања за више плаћен порез на добитак	1167	2.	Добављачи	984.832
3.	Краткорочни финансијски пласмани	326.802	3.	Остале краткорочне обавезе	75.988
4.	Готов. екв. и готовина	9.794	4.	Обавезе по основу ПДВ и ПВР	212.702
5.	ПДВ и АВР	12.690	IV	ОДЛОЖЕНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ	58.383
III	Одложена пореска средства	150.774			
Ц	ПОСЛОВНА ИМОВИНА	7.142.588			
Д	ГУБИТАК				
Е	УКУПНА АКТИВА	7.142.588	Ц	УКУПНА ПАСИВА	7.142.588
Ф	ВАНБИЛАНСНА АКТИВА	370	Д	ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА	370

2) Више о условима за признавање инвестиционих некретнина писано је у МРС 40, параграфи 16-19,

Биланс успеха 1.

Р.б.	Позиција	Износ	Р.б.	Позиција	Износ
А	ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	6.517.018	А	ПОСЛОВНИ ПРИХОД	6.960.230
1.	Набавна вред.продате робе	39.265	1.	Приход од продаје	6.915.889
2.	Трошкови материјала	4.104.215	2.	Приходи од активирања робе и учинака	43.122
3.	Трошкови зарада, накнада и остали лични расходи	1.048.346	3.	Смањење вредности залиха учинака	9.383
4.	Трошкови амортизације	454.454	4.	Остали расходи	10.602
5.	Остали пословни расходи	870.738			
Б	ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	127.881	Б	ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	116.998
Ц	ОСТАЛИ РАСХОДИ	11.838	Ц	ОСТАЛИ ПРИХОДИ	214.078
	Добитак	634.569			
	УКУПНО	7.291.306		УКУПНО	7.291.306

Намера рада је указивање на специфичности утицаја метода за иницијално и накнадно вредновање на имовински, финансијски и приносни положај и скрене пажњу аналитичарима да приликом анализе посебну пажњу обратe на наведено проблематику.

2. Утицај иницијалног признавања и вредновања инвестиционих некретнина на имовински, финансијски и приносни положај

Да би се боље приказао утицај иницијалног признавања и вредновања инвестиционих некретнина на имовински, финансијски и приносни положај полазимо од истог примера у свим моделима, а крећемо најпре од примене модела набавне вредности.

2.1. Примена модела набавне вредности

Пример полази од претпоставке: Предузеће „ХХ“ одлучило је да купи зграду од другог привредног друштва за износ од 170.000 новчаних јединица³ увећан за ПДВ. Продавац је понудио привредном друштву „ХХ“ да купи и некористишћено складиште одмах поред пословне зграде и то под повољнијим условима, са джим роком плаћања до шест месеци, ако прихвати обе понуде. Управни одбор привредног друштва донео је одлуку да би ово могао да буде један од стратешких потеза за њих због тога што се пла-

нира изградња ауто-пута на том правцу. Уговором је предвиђено да укупан износ трансакције за пословну зграду и некористишћено складиште износи 300.000 н.ј.⁴ увећано за ПДВ. Трошкови за професионално правне услуге и пренос власништва су износили 35.000 н.ј.⁵ Трошкови поправке и одржавања складишта су 6.000 н.ј. Привредно друштво је преуредило зграду у магацин и одлучило да је користи за одлагање сопствених производа. Купљено некористишћено складиште, напротив, неће користи, него ће га држати ради пораста вредности.

Образложење: У складу са МРС 40 зграду коју је предузеће купило не може класификовати као инвестиционо улагање због тога што се користи за сопствено пословање. Зграду ће иницијално вредновати према МРС 16 *Некретнине, постројења и опрема*. Утврђено је да се складиште може користити независно од зграде, и с обзиром да је прибављено са намером да се држи ради пораста вредности у будућем временском периоду, потребно је да га класификујемо као инвестиционо улагање према МРС 40.

У наставку рада пажња ће бити посвећена прибављеном некористишћеном складишту, као инвестиционој некретнини.

Набавну вредност чини фактурна вредност, увећана за зависне трошкове набавке. У овом случају фактурна вредност за прибављену инвестициону некретнину износи 130.000 н.ј. увећана за трошкове професионално-правних услуга и припадајуће трошкове преноса власништва у износу од 17.000 н.ј. Набавна вредност по којој ће инвес-

3) У даљем тексту н.ј.

4) Зграда је коштала 170.000 н.ј., док за прибављено некористишћено складиште привредно друштво „ХХ“ је морало да издвоји 130.000 н.ј.

5) За пренос власништва и професионално правне услуге некористишћеног складишта плаћен је износ од 17.000 н.ј., а остатак за стицање власништва над пословном зградом.

Биланс стања 2.

Р.б.	Позиција	Износ	Р.б.	Позиција	Износ
A	СТАЛНА ИМОВИНА	3.014.985	A	КАПИТАЛ	4.668.224
I	Нематеријална улагања	2.457	I	Основни капитал	1.961.296
II	Некретнине, постројења, опрема и био. средства	2.963.766	II	Резерве	30.217
1.	Некретнине, постројења и опрема	2.000.000	III	Нераспоређени добитак претходне године	2.048.142
2.	Инвестиционе некретнине	963.766	IV	Добитак текуће године	628.569
III	Дугорочни фин. пласмани	48.762	B	ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА И ОБАВЕЗЕ	2.643.464
B	ОБРТНА ИМОВИНА	4.296.703	I	Дугорочна резервисања	400.832
I	Залихе	536.553	II	Дугорочне обавезе	612.326
II	Крат. потраживања, пласмани и готовина	3.609.376	III	Краткорочне обавезе	1.571.923
1.	Потраживања	3.236.823	1.	Краткорочне финансијске обавезе	123.301
2.	Потраживања за више плаћен порез на добитак	1167	2.	Добављачи	1.186.232
3.	Краткорочни финансијски пласмани	326.802	3.	Остале краткорочне обавезе	98.988
4.	Гот. екв. и готовина	9.794	4.	Обавезе по основу ПДВ и ПВР	212.702
5.	ПДВ и АВР	36.090	IV	ОДЛОЖЕНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ	58.383
III	Одложена пореска средства	150.774			
Ц	ПОСЛОВНА ИМОВИНА	7.311.688			
Д	ГУБИТАК				
E	УКУПНА АКТИВА	7.312.988	Ц	УКУПНА ПАСИВА	7.312.988
Ф	ВАНБИЛАНСНА АКТИВА	370	Д	ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА	370

Биланс успеха 2.

Р.б.	Позиција	Износ	Р.б.	Позиција	Износ
A	ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	6.523.018	A	ПОСЛОВНИ ПРИХОД	6.960.230
1.	Набавна вред. продате робе	39.265	1.	Приход од продаје	6.915.889
2.	Трошкови материјала	4.104.215	2.	Приходи од активирања робе и учинака	43.122
3.	Трошкови зарада, накнада и остали лични расходи	1.048.346	3.	Смањење вредности залиха учинака	9.383
4.	Трошкови амортизације	454.454	4.	Остали расходи	10.602
5.	Остали пословни расходи	876.738			
B	ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	127.881	B	ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	116.998
Ц	ОСТАЛИ РАСХОДИ	11.838	Ц	ОСТАЛИ ПРИХОДИ	214.078
	Добитак	628.569			
	УКУПНО	7.291.306		УКУПНО	7.291.306

тициона некретнина бити иницијално призната је 147.000 н.ј. Такође, важно је напоменути да износ ПДВ не улази у састав набавне вредности. Као ни трошкови поправке и одржавања, признају се као расход периода у коме су и настали.

Под наведеним претпоставкама у билансу стања 2. и Билансу успеха 2. приказане су настале промене.

Улагање у инвестиције је довело до повећања позиције Инвестиционе некретнине у билансу стања на активној страни за износ набавне вредности (147.000 н.ј.), затим припадајући износ ПДВ од 23.400⁶ н.ј. прокњижен је на позицији ПДВ и АВР по улазним фактурама (у активи).

6) Под претпоставком да је стопа ПДВ 18%. Обрачун: 130.000 н.ј.*18% = 23.400.

На пасивној страни биланса стања повећане су обавезе према Добављачима⁷, за износ од 153.400 н.ј. (ФВ+ПДВ), док трошкови професионално-правних услуга и трошкови преноса власништва у износу од 17.000 н.ј. доводе до повећања Осталих краткорочних обавеза. Трошкови поправке и одржавања третирају се као расход периода у коме су настали и признати су на рачуну Остали пословни расходи у износу од 6.000 н.ј. док потражују Остале краткорочне обавезе. Повећање расхода даље имплицира смањење Добитка за износ од 6.000 н.ј.⁸

2.2. Примена модела фер вредности

Приказ утицаја иницијалног признавања и вредновања инвестиционих некретнина на имовински, финансијски и приносни положај при примени модела фер вредности, а доследност обрачуна подразумева вредновање на истом хипотетичком примеру.

Пример полази од претпоставке да је овлашћени тржишни проценитељ дао извештај у коме је наведено: „Фер вредност инвестиционе некретнине се процењује на 130.000 н.ј.“⁹

Привредно друштво „ХХ“ ће применити модел фер вредности за иницијално вредновање прибављене инвестиционе некретнине. Биланси привредног друштва у том случају би изгледали као што је приказано на Билансу стања 3 и Билансу успеха 3.

Образложење: У овом случају у Билансу стања 3 на позицији Инвестиционе некретнине приказана је фер вредност средства (130.000 н.ј.), затим припадајући износ ПДВ у обртној имовини на рачуну ПДВ и АВР у износу од 23.400 н.ј. На пасивној страни биланса поменути трансакција имплицирала је повећање позиције Добављачи, за износ од 153.400 н.ј. (130.000 н.ј.+23.400 н.ј.). По моделу фер вредности сви зависни трошкови, као и трошкови поправке и одржавања признају се као расход периода у

Биланс стања 3.

Р.б.	Позиција	Износ	Р.б.	Позиција	Износ
A	СТАЛНА ИМОВИНА	2.997.985	A	КАПИТАЛ	4.651.224
I	Нематеријална улагања	2.457	I	Основни капитал	1.961.296
II	Некретнине, постројења, опрема и био. средства	2.946.766	II	Резерве	30.217
1.	Некретнине, постројења и опрема	2.000.000	III	Нераспоређени добитак претходне године	2.048.142
2.	Инвестиционе некретнине	946.766	IV	Добитак текуће године	611.569
III	Дугорочни фин. пласмани	48.762	Б	ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА И ОБАВЕЗЕ	2.643.464
Б	ОБРТНА ИМОВИНА	4.296.703	I	Дугорочна резервисања	400.832
I	Залихе	536.553	II	Дугорочне обавезе	612.326
II	Крат. потраживања, пласмани и готовина	3.609.376	III	Краткорочне обавезе	1.571.923
1.	Потраживања	3.236.823	1.	Краткорочне финансијске обавезе	123.301
2.	Потраживања за више плаћен порез на добитак	1167	2.	Добављачи	1.138.332
3.	Краткорочни финансијски пласмани	326.802	3.	Остале краткорочне обавезе	98.988
4.	Гот. екв. и готовина	9.794	4.	Обавезе по основу ПДВ и ПВР	212.702
5.	ПДВ и АВР	36.090	IV	ОДЛОЖЕНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ	58.383
III	Одложена пореска средства	150.774			
Ц	ПОСЛОВНА ИМОВИНА	7.294.688			
Д	ГУБИТАК				
Е	УКУПНА АКТИВА	7.295.988	Ц	УКУПНА ПАСИВА	7.295.988
Ф	ВАНБИЛАНСНА АКТИВА	370	Д	ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА	370

7) Куповина некористишеног складишта је прокињижена на рачуну добављачи због тога што је у примеру назначено да је куповина на одложено плаћање са роком од шест месеци, самим тим класификујемо је као краткорочне обавезе, јер је рок плаћања мањи од годину дана.

8) Пренет је нови добитак на позицију у билансу стања „Добитак текуће године“.

9) Ради поједностављења примера и лакшег уочавања утицаја различитих модела вредновања на имовински, приносни и финансијски положај претпоставили смо да је фер вредност једнака набавној вредности.

Биланс успеха 3.

Р.б.	Позиција	Износ	Р.б.	Позиција	Износ
А	ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	6.540.018	А	ПОСЛОВНИ ПРИХОД	6.960.230
1.	Набавна вред.продате робе	39.265	1.	Приход од продаје	6.915.889
2.	Трошкови материјала	4.104.215	2.	Приходи од активирања робе и учинака	43.122
3.	Трошкови зарада, накнада и остали лични расходи	1.048.346	3.	Смањење вредности залиха учинака	9.383
4.	Трошкови амортизације	454.454	4.	Остали расходи	10.602
5.	<i>Остали пословни расходи</i>	<i>893.738</i>			
Б	ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	127.881	Б	ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	116.998
Ц	ОСТАЛИ РАСХОДИ	11.838	Ц	ОСТАЛИ ПРИХОДИ	214.078
	Добитак	611.569			
	УКУПНО	7.291.306		УКУПНО	7.291.306

коме су и настали. Сходно томе, трошкове професионално правних услуга и трошкови таксе, као и трошкови поправке и одржавања признати су као *расход* у Билансу успеха 3 на позицији Остали пословни расходи у износу од 23.000 н.ј. (17.000 н.ј.¹⁰ + 6.000 н.ј.¹¹). Може се уочити да је дошло до смањења добитка у Билансу успеха 3, као и добитка текуће године и Билансу стања 3.

Анализирајући претходне примере и упоредо посматрајући дате билансе стања и биланса успеха, може се уочити да куповином једне инвестиционе некретнине под потпуно истим условима применом двају различитих модела, *модела набавне вредности или модела фер вредности*, при иницијалном вредновању могуће је добити потпуно различит финансијски резултат. Наиме, применом модела набавне вредности зависни трошкови набавке се одлажу за неки наредни обрачунски период, док се применом модела фер вредности сви трошкови, осим набавне вредности, признају у моменту настанка. Управо ту и потиче разлика у финансијском резултату 628.569 н.ј. (добит из Биланса успеха 2) – 611.569 н.ј. (добит из Биланса успеха 3) = 17.000 н.ј., колико и износе зависни трошкови набавке.

3. Утицај накнадног вредновања инвестиционих некретнина на имовински, финансијски и приносни положај

Кроз хипотетички пример показан је и утицај накнадног вредновања инвестиционих некретнина на имовински, финансијски и приносни положај предузећа “ХХ”.

Пример: Привредно друштво: “ХХ” је хх.хх.20х0. године купило пословну зграду набавне вредности 816.766 н.ј. и с обзиром на то да заграда неће бити ангажована у пословне сврхе, као и на захтеве МРС 40 исту класификовало као инвестиционе некретнине. Менаџмент привредног друштва је проценио да ће корисни век трајања купљене пословне зграде износити 20 година и усвојио линеарни метод за обрачун амортизације. С обзиром на то да МРС 40, параграф 32 налаже да привредно друштво утврди фер вредност улагања у некретнине, било за потребе вредновања (ако се примењује метод фер вредности) или за потребе објављивања (уколико примењује набавну вредност), управа је донела одлуку о утврђивању фер вредности улагања у некретнине на основу процене независног проценитеља.

Након потпуно извршене анализе, овлашћени проценитељ подноси следећи извештај: *„Процењена фер вредност пословне зграде износи 900.000 н.ј.“*

Приликом накнадног вредновања инвестиционих некретнина, привредно друштво се може одредити за примену модела набавне вредности или модела ревалоризације.

3.1. Примена модела набавне вредности

Према моделу набавне вредности, накнадно вредновање инвестиционих некретнина врши се по набавној вредности, умањеној за акумулиране отписе и евентуалне акумулиране импаритетне губитке, односно губитке услед умањења вредности истих.

10) Трошак професионално правних услуга и трошак таксе преноса власништва.

11) Трошак поправке и одржавања земљишта.

Показано на примеру, вредност инвестиционих некретнина на дан хх.хх.20х0. године износи 561.738 н.ј., а израчунава се на следећи начин:

Вредност инвестиционих некретнина на дан хх.хх.20х5. године = Набавна вредност - акумулирана амортизација = 816.766 - 245.028¹² = 571.738 н.ј.

Утицај изабраног модела набавне вредности приликом накнадног вредновања инвестиционих некретнина на имовински, финансијски и приносни положај привредног друштва приказан је у Билансу стања у наставку текста.

Из приложених биланса види се да су инвестиционе некретнине вредноване по набавној

Биланс стања (примена модела набавне вредности)

Р.б.	Позиција	Износ	Р.б.	Позиција	Износ
А	СТАЛНА ИМОВИНА	2.827.147	А	КАПИТАЛ	4.633.386
I	Нематеријална улагања	2.457	I	Основни капитал	1.961.296
II	Некретнине, постројења, опрема и биолошка средства	2.775.928	II	Резерве	30.217
1.	Некретнине, постројења и опрема	2.000.000	III	Нераспоређени добитак ранијих година	2.048.142
2.	Инвестиционе некретнине	816.766		Добитак текуће године	593.731
III	Исправке вредности	(40.838)	Б	ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА И ОБАВЕЗЕ	2.468.364
	Дугорочни фин. пласмани	48.762	I	Дугорочна резервисања	400.832
Б	ОБРТНА ИМОВИНА	4.274.603	II	Дугорочне обавезе	612.326
I	Залихе	536.553	III	Краткорочне обавезе	1.396.823
II	Крат. потраживања, пласмани и готовина	3.587.276	1.	Краткорочне финансијске обавезе	123.301
1.	Потраживања	3.236.823	2.	Добављачи	984.832
2.	Потраживања за више плаћен порез на добитак	1167	3.	Остале краткорочне обавезе	75.988
3.	Краткорочни финансијски пласмани	326.802	4.	Обавезе по основу ПДВ и ПВР	212.702
4.	Готов. екв. и готовина	9.794	IV	ОДЛОЖЕНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ	58.383
5.	ПДВ и АВР	12.690			
III	Одложена пореска средства	150.774			
Ц	ПОСЛОВНА ИМОВИНА	7.101.750			
Д	ГУБИТАК				
Е	УКУПНА АКТИВА	7.101.750	Ц	УКУПНА ПАСИВА	7.101.750
Ф	ВАНБИЛАНСНА АКТИВА	370	Д	ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА	370

Биланс успеха (примена модела набавне вредности)

Р.б.	Позиција	Износ	Р.б.	Позиција	Износ
А	ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	6.557.856	А	ПОСЛОВНИ ПРИХОД	6.960.230
1.	Набавна вред. продате робе	39.265	1.	Приход од продаје	6.915.889
2.	Трошкови материјала	4.104.215	2.	Приходи од активирања робе и учинака	43.122
3.	Трошкови зарада, накнада и остали лични расходи	1.048.346	3.	Смањење вредности залиха учинака	9.383
4.	Трошкови амортизације	495.292	4.	Остали расходи	10.602
5.	Остали пословни расходи	870.738			
Б	ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	127.881	Б	ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	116.998
Ц	ОСТАЛИ РАСХОДИ	11.838	Ц	ОСТАЛИ ПРИХОДИ	214.078
	Добитак	593.731			
	УКУПНО	7.291.306		УКУПНО	7.291.306

12) Применом линеарног метода за обрачун амортизације, годишњи трошкови амортизације привредног друштва износе 40.838 н.ј. (816.766/20). С обзиром на то да се пословна зграда користи 6 година, акумулирана амортизација у 2хх5. години износи 245.028 н.ј. (40.838х6).

вредности, односно по вредности која је постојала у моменту набавке истих. Поред тога што је фер вредност инвестиционих некретнина порасла, привредно друштво није приказало повећање вредности инвестиционих некретнина у финансијским извештајима. Сходно томе, билансна позиција инвестиционе некретнине је потцењена, односно садржи латентне резерве у висини од 83.234 н.ј.

Пословни резултат, односно добитак умањен је за износ од 40.838 н.ј. колико износе трошкови амортизације.

б. Примена модела фер вредности

Ако се привредно друштво „ХХ“ определи за примену **фер вредности**, дужно је да обезбеди да вредност *инвестиционих некретнина* одражава актуелно стање на тржишту на дан састављања биланса стања.

Биланс стања (примена модела фер вредности)

Р.б.	Позиција	Износ	Р.б.	Позиција	Износ
А	СТАЛНА ИМОВИНА	2.951.219	А	КАПИТАЛ	4.757.458
I	Нематеријална улагања	2.457	I	Основни капитал	1.961.296
II	Некретнине, постројења, опрема и биолошка средства	2.900.000	II	Резерве	30.217
1.	Некретнине, постројења и опрема	2.000.000	III	Нераспоређени добитак ранијих година	2.048.142
2.	Инвестиционе некретнине	900.000		Добитак текуће године	717.803
III	Дугорочни фин. пласмани	48.762	Б	ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА И ОБАВЕЗЕ	2.468.364
Б	ОБРТНА ИМОВИНА	4.274.603	I	Дугорочна резервисања	400.832
I	Залихе	536.553	II	Дугорочне обавезе	612.326
II	Крат. потраживања, пласмани и готовина	3.587.276	III	Краткорочне обавезе	1.396.823
1.	Потраживања	3.236.823	1.	Краткорочне финансијске обавезе	123.301
2.	Потраживања за више плаћен порез на добитак	1167	2.	Добављачи	984.832
3.	Краткорочни финансијски пласмани	326.802	3.	Остале краткорочне обавезе	75.988
4.	Готов. екв. и готовина	9.794	4.	Обавезе по основу ПДВ и ПВР	212.702
5.	ПДВ и АВР	12.690	IV	Одложене пореске обавезе	58.383
III	Одложена пореска средства	150.774			
Ц	ПОСЛОВНА ИМОВИНА	7.225.822	Ц	УКУПНА ПАСИВА	7.225.822
Д	ГУБИТАК		Д	ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА	370
Е	УКУПНА АКТИВА	7.225.822			
Ф	ВАНБИЛАНСНА АКТИВА	370			

Биланс успеха (примена модела фер вредности)

Р.б.	Позиција	Износ	Р.б.	Позиција	Износ
А	ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	6.517.018	А	ПОСЛОВНИ ПРИХОД	6.960.230
1.	Набавна вред. продате робе	39.265	1.	Приход од продаје	6.915.889
2.	Трошкови материјала	4.104.215	2.	Приходи од активирања робе и учинака	43.122
4.	Трошкови зарада, накнада и остали лични расходи	1.048.346	3.	Смањење вредности залиха учинака	9.383
3.	Трошкови амортизације	454.454	4.	Остали расходи	10.602
5.	Остали пословни расходи	870.738			
Б	ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	127.881	Б	ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	116.998
Ц	ОСТАЛИ РАСХОДИ	11.838	Ц	ОСТАЛИ ПРИХОДИ	297.312
			1.	Добици од промене вредности инвестиционих некретнина	83.234
			2.	Остали приходи	214.078
	Добитак	717.803			
	УКУПНО	7.374.540		УКУПНО	7.374.540

Под претпоставком да су сходно процени овлашћеног проценитеља, у књиговодству привредног друштва извршена одговарајућа књижења и да су све остале билансне позиције неизмењене, слика имовинског, финансијског и приносног положаја привредног друштва је следећа:

Из приложеног извештаја овлашћеног проценитеља може се видети да је фер вредност инвестиционих некретнина које су биле предмет процене већа од књиговодствене вредности за 10%. Повећање вредности инвестиционих некретнина довело је до повећања укупне активе за исти износ.

Такође, разлика између више фер и ниже књиговодствене вредности инвестиционих некретнина у износу од 83.234 н.ј. (900.000 н.ј.-816.766 н.ј.) довела је до побољшања приносног положаја привредног друштва кроз повећање осталих прихода односно добитка услед усклађивања вредности инвестиционих некретнина. Добитак привредног друштва након ревалоризације износи 717.803 н.ј.

За разлику од улагања у некретнине ради чијег вредновања се примењује **модел набавне вредности**, инвестиционе некретнине вредноване по **моделу фер вредности** не подлежу обрачуна амортизације.

Прегледом Биланса стања 2 и Биланса успеха 2 уочава се да је извршено усклађивање књиговодствене садашње вредности инвестиционих некретнина са процењеном фер вредношћу, билансна позиција инвестиционе некретнине - пословне зграде повећана је за 10% односно за 83.234 н.ј.

Поредећи билансе привредног друштва састављене уз примену модела набавне вредности и модела ревалоризације приликом накнадног вредновања може се уочити да Биланс стања у коме је вредност инвестиционих некретнина вреднована по методи фер вредности, приказује већу вредност укупне активе за 124.072 н.ј. Сходно наведеном, ревалоризација је довела до тога да биланси привредног друштва „ХХ“ презентују већу вредност предузећа. За разлику од примене модела ревалоризације, применом модела набавне вредности привредно друштво је креирало латентне резерве на билансној позицији инвестиционих

некретнина и самим тим исказало нижу књиговодствену вредност привредног друштва. Претходно наведено потврђује да одабиром различитих метода приликом иницијалног и накнадног вредновања инвестиционих некретнина, менаџмент има могућност да креира различиту слику о имовинском, финансијском и приносном положају привредног друштва.

Утицај **иницијалног вредновања инвестиционих некретнина** на финансијске показатеље¹³ привредног друштва „ХХ“:

Показатељи	Модел набавне вредности	Модел фер вредности
Имовински положај – Рацио обрта капитала ¹⁴	1,4901	1,5
Приносни положај – Стопа приноса на сопствени капитал (РОЕ) ¹⁵	11,8%	12,11%

Утицај **накнадног вредновања инвестиционих некретнина** на финансијске показатеље привредног друштва „ХХ“ је следећи:

Показатељи	Модел набавне вредности	Модел фер вредности
Имовински положај – Рацио обрта капитала ¹⁶	1,4926	1,454
Приносни положај – Стопа приноса на сопствени капитал (РОЕ) ¹⁷	11,53%	13,58%

На основу података датих у претходној табели, може се уочити да постоје разлике у вредностима показатеља имовинског и приносног положаја, који су израчунати као илустративни пример примене различитих модела иницијалног и накнадног вредновања прибављеног средства. У табели приказане разлике су мале, али не треба заборавити да је ово хипотетички пример и да разлике у пракси могу да буду много значајније.

Закључак

Рачуноводствени третман билансних позиција приликом иницијалног и накнадног при-

13) Утицај иницијалног и накнадног вредновања на финансијске показатеље приказан је само помоћу рација обрта капитала (имовински положај) и стопе приноса на сопствени капитал (РОЕ).

14) Рацио обрта капитала = Приходи од продаје/Капитал

15) РОЕ = Нето добитак/Капитал; под претпоставком да је стопа пореза на добит 10%.

16) Рацио обрта капитала = Приходи од продаје/Капитал

17) РОЕ = Нето добитак/Капитал; под претпоставком да је стопа пореза на добит 10%.

знавања и вредновања у складу са одговарајућим Међународним рачуноводственим стандардима је кључан не само за презентацију финансијских извештаја, него и за анализу истих. Привредна друштва су дужна да изаберу методе за вредновање билансних позиција које реално приказују њихово финансијско стање. Међутим, пословне ситуације могу навести менаџмент да управо одређене методе за вредновање билансних позиција користи са циљем да приказани пословни резултат остварен у одређеном пословном периоду одступа од реалног.

Вредност инвестиционих некретнина презентована у билансу стања може у значајној мери утицати како на вредност укупне имовине тако и на исказани финансијски резултат у билансу успеха, као и на вредност финансијских показатеља приликом анализе финансијских перформанси привредног друштва. Наравно, јасно је да ће утицај одабраних метода за вредновање инвестиционих некретнина на имовински, финансијски и приносни положај зависити од делатности привредног друштва, односно од учешћа наведене позиције у укупној имовини привредног друштва.

Сходно претходно наведеном, одговарајућа процена квалитета оствареног резултата привредног друштва, доношење адекватних закључака и доношење адекватних пословних одлука на основу резултата анализе могуће је само након свеобухватне процене квалитета презентованих финансијских информација.

Литература

1. Греунинг Х. В., (2005): *Међународни стандарди финансијског извјешћавања*: Практични водич, превод, ИБРД Светска банка.
2. Вукелић Г., (2010): *Финансијско рачуноводство*, Београдска банкарска академија,

Факултет за банкарство, финансије и осигурање, Београд.

3. Вукелић Г., Арсеновић Ј. В., Максимовић Д., „Инвестиционе некретнине: Признавање и вредновање у скалду са МРС 40“, часопис *Рачуноводство*, часопис за рачуноводство, ревизију и пословне финансије, Савез рачуновођа и ревизора Србије, година LVIII, број 1-2, Београд јануар-фебруар 2014, стр. 25 – 34. ИССН 1450-6114
4. Родић Ј., Вукелић Г., Андрић М., (2007): *Теорија, политика и анализа биланса*, Пољопривредни факултет, Београд.
5. Вукелић Г., (1998): *Процена вредности пољопривредног предузећа*, Задужбина Андрејевић, Београд.
6. Шњегота Д., (2010): *Примјена МСФИ кроз билансни контни оквир*, Економски факултет, Бањалука.
7. Јагдисх К., Елисабетта Б., (2012): *Финансијско рачуноводство, међународни приступ*, превод, Дата статус, Београд
8. Сиднеј Г., Белверд Н., (2002): *Финансијско рачуноводство, општи приступ*, превод, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бањалука.

Прописи:

- Закон о рачуноводству и ревизији (“Сл. гласник РС”, бр. 62/13)
- Оквир за припрему и презентацију финансијских извјештаја (превод СРПС, 2010.)
- Међународни рачуноводствени стандард 16 (превод СРПС, 2010.)
- Међународни рачуноводствени стандард 40 (превод СРПС, 2010.)
- Међународни рачуноводствени стандард 36 (превод СРПС, 2010.)

мр Ленче
ПАПАЗОВСКА*

Систем финансијског извештавања - потреба за успешно управљање савременим системом корпоративног управљања**

Резиме

Основни предуслов доброг корпоративног управљања је стварање атрактивне инвестиционе климе током дугорочног континуираног периода. Добро корпоративно управљање подразумева и представља синоним основних моралних вредности и основни принцип моралног поступања. Основне карактеристике атрактивне инвестицијске климе су: постојање конкурентски оријентисаних компанија и ефикасно финансијско тржиште.

Циљ овог рада је да прикаже приоритете савременог и доброг корпоративног управљања који се односе на квалитет усаглашености прописа из подручја рачуноводства и ревизије, као и јачање независности рачуноводствене и ревизијске професије кроз стандардизовани информациони систем.

Да би се остварио постављени циљ, анализиран је значај финансијског извештавања за стандардизовани систем финансијског извештавања.

Закључак наше анализе је да опстанак савременог човека, свакако и опстанак савременог система управљања, подразумева постављање циљева даљег будућег развоја, циљева који се могу остварити само кроз добро изграђен стандардизован методолошки приступ на основу кога могу бити донете квалитетне одлуке менаџмента и инвеститора.

Кључне речи: корпоративно управљање, стандардизовани систем, инвеститори, финансијски извештаји, савремени систем, одлуке, менаџери.

Увод

Савремени систем корпоративног управљања сам по себи захтева одговарајући систем финансијског извештавања. Постављање циљева савременог система корпоративног управљања,

у суштини заснива се на информацијама добијеним из система финансијског извештавања. Када би се ова два система подједнако и истовремено развијала и била у сагласности са хармонизованом легислативом и међународном праксом, било би могуће створити услове ефикасног

*) Сојуз на сметководители на Република Македонија“ Скопје, „Книгоприма“, управител

**) Овај напис је објављен у Зборнику 45. симпозијума "Рачуноводство и менаџмент приватног и јавног сектора"

остваривања постављених циљева корпоративног управљања.

Концептуални оквир финансијског извештавања је неопходан фактор и средство које помаже тестирању рачуноводствених стандарда и проблема у пракси, на основу њега може истовремено да се оцени и квалитет успостављене праксе, али и пружа смернице за побољшање тог квалитета. Због континуираног ефикасног праћења и имплементације, у нашој земљи је састављен Национални програм за усвајање одредаба европског законодавства са посебним освртом на пословни и економски сектор.

Да би финансијско извештавање било усмерено на обезбеђивање квалитетних информација за менаџмент, потребно је препознати нове карактеристике савременог корпоративног управљања, као што су: изузетна динамичност, флексибилност и међусобна повезаност система управљања, тимски организовани посао, електронске комуникације на свим нивоима управљања, сталан и системски процес иновација, тржишна капитализација, као и мерење успеха компаније, праћење брзог раста очекивања потрошача и сл. Информациони рачуноводствени систем преко финансијског рачуноводства, рачуноводства трошкова, управљачког рачуноводства и аналитичких и оперативних евиденција обезбеђује потребан број квалитетних информација о доношењу одлука менаџмента. Контрола заједно с ревизијом има задатак да минимизира појаву информација које су резултат „агресивног“ финансијског извештавања.

1. Савремено корпоративно управљање

Систем корпоративног управљања заснива се на низу корпоративних правила. Дефинисање и усаглашавање корпоративних правила значајни су не само у вези са друштвено одговорним понашањем, већ и за развој компанија и корпоративних пословних функција. То су, углавном, финансије, рачуноводство (нарочито управљачко рачуноводство), интерна ревизија, контрола, начела корпоративних правила, финансијско извештавање, комуникација с јавношћу и сл.

Стандардизована корпоративна правила, која утврђују органи надзора, управе и врхунски менаџмент у форми аката, кодекса, упутства, одлуке, решења, стратегије о развоју, планова и програма, неизбежно и изузетно важно је да се заснивају на корпоративној култури, етици, компетентности менаџмента и посвећености запослених као и на њиховој лојалности. Корпоративна правила у пракси се разликују, у зависности

од традиције, историје, културе, правног и економског система и, свакако, културе и традиције компаније. Корпоративна култура, опет, заснива се на етичким начелима, пословној етици, традицији, националној и регионалној култури, обичајима, пословној пракси, уобичајеним стандардима и нормама.

Данас се све више тражи база за успостављање корпоративног управљања и доношење корпоративних правила, а налази се у систему законодавства ЕУ. Основни задатак и циљ ЕУ, њених земаља чланица као и земаља кандидата је да ова правила прихвате путем усаглашавања и хармонизације својих законодавства са законодавством ЕУ. У оквирима Уније успостављена су радна тела по секторима за спровођење циљева и задатака у вези са развојем правила и стандарда корпоративног управљања на глобалном нивоу.

Основа за развој нове праксе приликом извештавања и оцене квалитета већ постојеће праксе, чији је циљ унапређење квалитета, је Концептуални оквир финансијског извештавања. Концептуални оквир пружа основу рачуноводству за пословне догађаје које оно треба да прикаже, како да их измери и у којој форми да их достави заинтересованим корисницима, ради доношења пословних и економских одлука. Концептуални оквир требало би да буде смерница за обезбеђивање општеприхватљивих рачуноводствених стандарда.

1.1 Актуелне промене у националном пословном окружењу (МК) и потреба за хармонизацијом

Да би се остварили постављени захтеви у процесу приступања ЕУ, неопходно је спровођење хармонизације, тј. требало би обавити усаглашавање законодавства Републике Македоније са законодавством Уније (<http://www.sep.gov.mk/content/?id=96#.UIO214a-P04>). Због тога је Влада Републике Македоније успоставила систем управљања тим процесом приступања Европској унији. У функцији веће оперативности и ефикасности, као и све већих обавеза ка Европској унији, овај систем се узастопно надограђује. У структури система управљања тим процесом, важно је поменути: Комитет за евроатлантске интеграције, Радни комитет за европску интеграцију Владе РМ, Министарство спољних послова - сектор за ЕУ и 35 лица ангажованих у радним групама за припрему националног програма за усвајање права ЕУ и припрема преговарачких позиција за преговоре са ЕУ.

Национални програм за усаглашавање са правом Европске уније (НАПАА) је свеобухватни дугорочни докуменат којим се дефинишу динамика усвајања права ЕУ, стратешке смернице, политике, реформе, структуре, ресурси и рокови које треба остварити с циљем да Република Македонија испуни услове за чланство у Унији.

Национални програм за усвајање права ЕУ утврђује детаљни план и распоред за усаглашавање националног законодавства са правом ЕУ и одређује надлежне институције и органе за његову припрему и спровођење. Нарочито наглашава административне структуре за спровођење законодавства у смеру формирања нових институција или реформисања постојећих, као и обезбеђивање одговарајућег кадра, а исто тако обухвата средства из буџета и из фондова иностране подршке потребних да би се спровели предвиђени задаци као основа за даље стратешко планирање буџета Републике Македоније и јасно утврђује рокове усвајања права ЕУ.

НАПАА представља значајан извор информација о пословном и економском сектору током планирања будућих активности и омогућава да јавност сазна и прати процес Националног програма у делу економских критеријума НАПАА програма и обухвата део 3.06 - право привредних друштава. У ревизији 2012. НАПАА програма, део правни оквир указује се на потребу за имплементацијом Препоруке 320005Н0162 и Препоруке 320004Н0913 како би се побољшало корпоративно управљање. У делу 3.06, према програму, обухваћени су следећи подсектори: рачуноводство и ревизија (надлежност за правни оквир има Министарство финансија - Сектор финансијских система), Одељење за рачуноводство, платни промет и ревизију. У део економских критеријума спадају и: део 3.07 - право интелектуалног власништва, део 3.09 - финансијске услуге (банке и финансијски конгломерати, осигурање и професионално пензијско осигурање, инфраструктуре финансијских тржишта, као што су хартије од вредности, услуге инвестирања и информатика и медији).

Следи преглед извештаја НАПАА програма о ревидираном делу рачуноводства, достављен Европском комитету:

- Национални програм за усвајање права Европске уније - ревизија за 2011.

Унапређен је правни оквир у делу рачуноводства. 9. априла 2010. године усвојен је Закон о изменама и допунама Закона о привредним друштвима („Службен весник на РМ“ бр. 47/10), којим се објашњавајуће на-

помене прописују као обавезни елемент годишњег рачуна, у складу са Четвртом директивом о годишњим рачунима 31978Л0660 и Седмом директивом о консолидованим рачунима 31983Л0349. Уједно, са изменама Закона о привредним друштвима уведена је и обавеза да мала правна лица примењују Међународни стандард о финансијском извештавању (МСФИ) за мала и средња предузећа (МСФИ за МСЕ).

- Национални програм за усвајање права Европске уније – ревизија за 2012.

2011. усвојен је Правилник о форми и садржају годишњег рачуна („Службен весник на РМ“ бр. 52/2011), којим су као нови елемент годишњег рачуна прописане објашњавајуће напомене. У службеном гласнику Републике Македоније („Службен весник на РМ“ бр. 107/2011) био је објављен Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете (МСФИ за МСЕ) као саставни део Правилника о вођењу рачуноводства. Овај стандард био је примењен 1. јануара 2012. године.

Са циљем добијања детаљније слике о усаглашености националног законодавства са ЕУ асquis-а у овом подручју, као уосталом и у другим подручјима, потребно је одложити почетак скрининг процеса по подручјима европског законодавства. Додатни степен националне усаглашености са директивама о рачуноводству не може се у целини утврдити, с обзиром да је донета нова Директива о рачуноводству 2013/34/ЕУ. Земље чланице имају обавезу усаглашавања са овом новом директивом, закључно са јуном 2015, али не и земље које нису њене чланице, као што то није Република Македонија. Ипак, наша спремност за национално усаглашавање с овом новом директивом представља потребу са средњорочним приоритетом.

1.2 Промене карактеристика савременог корпоративног управљања

Сталне промене у пословном окружењу проузроковане пре свега новонасталим економским условима су: а) глобализација - разматрана као светски процес економско-политичких интеракционалих токова, нарочито глобализација тржишта; б) глобална рецесија и финансијска криза; в) све веће присуство савремених високопроизводних технологија подржаних компјутеризованим високопродуктивним системима; г) промене у информационам и комуникацијским технологијама и д) све веће присуство пробирљиве и тешко предвидљиве потражње.

Ове промене утичу и доводе до промене основних карактеристика корпоративног управљања. Лако се могу препознати и потребно је брзо и благовремено деловање са циљем да се успешно поставе и остваре бизнис планови од стране менаџмента и свеопште прилагођавање свих чиниоца савремених тржишних и пословних трендова.

Неке од основних карактеристика савременог корпоративног управљања су: изузетна динамичност; флексибилна и међусобна повезаност система управљања и делегирање овлашћења оперативног менаџмента на запослене; тимски организован рад; вредновање целокупног система управљања на темељу знања, нових идеја и кохерентности (међусобна повезаност); променљивост и несигурност пословних уговора; брзи раст очекивања потрошача; стално побољшање квалитета и функционалности у функцији задовољења потрошача; електронска комуникација, рачунарско креирање на свим нивоима управљања; стални и системски процес иновације; променљиви менаџмент и фер односи; отвореност и одлучност компанија; тржишна капитализација као мерило успеха.

1.3 Процес финансијског извештавања у савременој корпоративној компанији

Корпоративне компаније су у основи подељене на две групе: једна група компанија затвореног типа, у којима управља власник или мали број акционара који непосредно контролишу и продају и куповину удела и акција; друга група корпоративних компанија су јавне корпоративне компаније или акционарска друштва отвореног типа са већим бројем акционара: велики акционари, институционални инвеститори (банке и фондови), држава и мали акционари.

Од основне форме и карактеристика корпоративне компаније зависиће сложеност процеса корпоративног управљања, а тиме и потреба успостављања одговарајућег процеса финансијског извештавања. Уствари, инвеститори имају потребу за јединственим квалитетом финансијског извештавања. Он би требао допринети разумевању, релевантности и веродостојности информација у финансијским извештајима, затим да им обезбеди процену могућности и перспективе њихових улагања, као и да им послужи приликом сагледавања будућег пословног потенцијала и ефикасности уложеног капитала. Нема сумње да финансијско извештавање бележи трендове стварања општеприхватљивог инструмента за извештавање, који би решио теш-

коће у међународном глобалном комуницирању. Општеприхватљиви инструменат је осмишљен у облику стандарда: МРС/МСФИ и Међународних стандарда ревизије.

Успешна реализација активности повезане са финансијским извештавањем и његовом стандардизацијом је основна претпоставка изградње стабилног и отвореног окружења финансијског система. Најпре су потребни остварење, изградња и реализација квалитетног процеса реформских активности у домену институционалног и законског оквира за рачуноводство и ревизију. У процесу реформских активности, кључни процес је хармонизација локалног законодавства са међународном регулативом. У Републици Македонији, током овог кључног процеса, најпре је донет Закон о привредним друштвима, а касније и Правилник о вођењу рачуноводства, који се заснива на општеприхватљивом инструменту, МРС/МСФИ и МСФИ за МСЕ.

Следећи кључни процес који доприноси побољшању квалитета финансијског извештавања је процес успешног повезивања рачуноводствених политика и политике финансијског извештавања у компанији. Менаџмент има низ мотива, али и снагу да утиче на форму и садржај финансијских извештаја. Зато је све већа потреба за успостављањем одговарајуће рачуноводствене политике у виду нормативне основе, која онемогућава да се утицај менаџмента преточи у пад квалитета финансијских извештаја. Овакве политике у компанији у основи требало би да се заснивају на законски постављеном оквиру, као и на међународној регулативи. Политика финансијског извештавања која не превазилази нормативне основе рачуноводствене политике омогућава менаџменту да презентује финансијске извештаје који ће у континуитету представљати право стање компаније и истовремено бити усаглашени са пословним циљевима компаније. Политика финансијског извештавања може се дефинисати као избор основних начела и одговарајућих смерница, којима се управљају активности на подручју финансијског извештавања са циљем остваривања одабраних пословних циљева.

Значајан процес финансијског извештавања представља успостављање савременог рачуноводственог информационог система који би задовољио потребе компаније. Савремене потребе корпоративног управљања односе се на интегрисани систем извештавања, који у основи треба да генерише базе података о остваривању и презентовању рачуноводствених извештаја са различитим информативним садржајима. Рачуноводствени

информативни систем данас се састоји од: а) финансијског рачуноводства; б) рачуноводства трошкова; в) управљачког рачуноводства и г) аналитичког рачуноводства, као и осталих оперативних евиденција (Малинић и Тодосијевић Лазовиќ *Економско-финансијската криза и сметководственото опкружување – предизвици за сметководството и ревизијата и финансиите и позиционирање на сметководствената професија*, 2013, 252). У овом процесу утврђују се и методе које ће се користити приликом обраде података у рачуноводственом систему.

Успостављање процеса контроле и интерне ревизије је особина савременог корпоративног управљања, чији је циљ онемогућавање поступака менаџмента који воде до презентовања жељене, а не реалне праве слике о финансијској и додатој вредности компаније.

Контрола има задатак да минимизира појаву тзв. агресивног рачуноводства или управљање добитком компаније и лажно финансијско извештавање (Шкарић, Јовановић, *Повезаност рачуноводствених политика и политике финансијског извештавања*, 2013, 70). Процес ревизије финансијских извештаја и израда ревизијског мишљења требало би да представљају потврду квалитета информација у финансијским извештајима, али у основи ревизорско мишљење представља формалну комуникацију ревизора са корисницима финансијских извештаја.

Изузетно битан процес је процес објављивања и презентовања информација из финансијских извештаја. Уколико су свеобухватније информације које су објављене и обелодањене, уколико се више остварује главно обележје савременог концепта корпоративног управљања компанијом.

Састављање и презентација финансијских извештаја. Комплет извештаја који сачињава годишњи рачун профитних субјеката у Републици Македонији није једнак сету финансијских извештаја који се састављају у складу са МСФИ. Овом сету извештаја недостаје Извештај о променама на капиталу, као и Извештај о новчаним токовима.

Без обзира на то што финансијски извештаји имају примарни значај приликом извештавања корисника - акционари, инвеститори, поверитељи и заинтересована јавност, ипак годишњи рачун са својим кодифицираним позицијама има јавну аналитичку употребну вредност. Финансијски извештаји који су били предмет ревизије представљају најквалитетнији извор информација за сваког потенцијалног инвеститора. Компаније које састављају финансијске извештаје у

складу са чланом 481. Закона о привредним друштвима, финансијски резултат, односно део добити за расподелу утврђују сагласно МСФИ/МРС.

Састављање финансијских извештаја као сета извештаја годишњег рачуна представља формалну законску обавезу, извор битних управљачких информација за власнике и инвеститоре, али, свакако, служи и статистичким службама, држави и органу пореске управе. Израда финансијских извештаја спада у домен стручног ангажмана рачуновођа, сагласно Закону о рачуноводственим пословима, који се примењује од 3. августа 2012. године. Приликом избора лица које ће стручно саставити извештаје, треба обратити пажњу на његову стручну квалификацију и његову спремност да извештава сагласно МСФИ/МРС и МСФИ за МСЕ, водећи рачуна, свакако, и о пореским аспектима. У Закону о привредним друштвима употребљава се термин „овлашћени рачуновођа“, али у сасвим другачијој конотацији (члан 361. став 5), док, опет, Закон о рачуноводственим пословима овај задатак поверава „овлашћеном рачуновођи“, члан 20. и члан 21.

И поред тога што Закон о привредним друштвима (ЗПД) узима у обзир разлику између сета извештаја по годишњим рачунима и финансијским извештајима, члан 476. став 6. ЗПД-а, захтева да годишњи рачун и финансијски извештаји који се односе на исту пословну годину и који су састављени у складу са ЗПД и Правилником о рачуноводству садрже идентичне податке о стању средстава, обавеза, прихода, расхода и оствареног добитка или губитка друштва током пословне године. Орган управљања, поред годишњег рачуна, односно финансијских извештаја, дужан је да након завршетка пословне године сачини и Извештај о пословању друштва током претходне године. Ова обавеза односи се на све компаније регистроване сагласно ЗПД без обзира на њихову величину.

Сет извештаја годишњег рачуна код ентитета из реалног сектора обухвата следеће извештаје: а) биланс стања (извештај о финансијском стању); б) биланс успеха (извештај о добитку или губитку и извештај о осталом свеобухватном добитку) и в) напомене чији су елементи повезани са билансним позицијама фуснотама ради лакшег праћења проузрокованих ефеката.

Поред сета извештаја у виду годишњег рачуна, који се обавезно доставља, сагласно члану 469. став 1. тачка 1. ЗПД-а, обавезу да доставе и поднесу финансијске извештаје сагласно МСФИ/МРС-а, који би требало да буду ревидира-

ни и одобрени од органа управљања, имају следећи пословни субјекти: а) средњи и велики пословни субјекти одређени законом, као и субјекти који обављају банкарску делатност, делатност осигурања, субјекти који се котирају на берзи, субјекти укључени у консолидоване финансијске извештаје претходно наведених субјеката. Микро и мали трговци годишње рачуне и финансијске извештаје за 2012. састављају у складу са МСФИ за МСЕ-а.

Сагласно члану 476. став 4. ЗПД-а и тачка 7. Оквира МСФИ-а, сет финансијских извештаја је сачињен од: а) биланса стања (Извештаја о финансијском стању на крају периода - МРС 1.10. [а]); б) биланса успеха (Извештаја о свеобухватном добитку за период - МРС - 1.10. [а]); в) извештаја о промени капитала (Извештај о промени капитала за период - МРС 1.10. [а]); г) извештаја о новчаним токовима (Извештај о новчаним токовима за период - МРС 1.10. [а]) и д) напомена које обухватају преглед значајних рачуноводствених политика и осталих објашњавајућих информација, извештаја и прегледа од којих се очекује да буду потврђени и додатних информација о корисницима (МРС 1.10. [д]).

Извештајем из 2012. године о националном програму за усвајање права Европске уније, био је усвојен Правилник о форми и садржају годишњег рачуна („Службен весник на РМ“, број 52/2011) којим се, као нови елемент годишњег рачуна, прописују напомене. Пошто је донета нова Директива 2013/34, степен националне усаглашености с Директивом о рачуноводству у овом тренутку не може се сасвим утврдити.

Поступак израде сета извештаја по годишњим рачунима и финансијским извештајима у ширем смислу, подразумева неколико хронолошки повезаних фаза према следећем редоследу: а) израда извештаја и њихово усвајање од стране органа управљања; б) достављање, односно јавно верификовање извештаја у одговарајућем регистру који води Централни регистар Републике Македоније; в) ревизија финансијских извештаја од стране овлашћеног ревизора; г) провера извештаја и предлог одлуке о подели добитка или покривање губитка од стране надзорног органа пословног субјекта састављен од неизвршних чланова одбора директора, надзорног органа, односно контролора; д) усвајање и одобравање извештаја о пословању пословног субјекта од стране скупштине; њ) достава одобрених извештаја одговарајућем регистру Централног регистра РМ; е) објављивање

биланса стања и биланса успеха у службеном гласнику РМ („Службен весник на РМ“).

Обавезно објављивање биланса стања и биланс успеха у службеном гласнику РМ, сагласно члана 482. ставови 4. и 5. ЗПД-а, у року од 15 дана од дана одржавања скупштине за пословне субјекте у чију делатност спадају: а) банкарски и остали кредитни послови; б) рад на осигурању; в) остали велики пословни субјекти, укључујући и ентитете који састављају консолидоване годишње рачуне и консолидоване финансијске извештаје, а који припадају групи великих правних лица, сагласно члану 470. став 10. ЗПД-а и г) ентитети који се котирају на берзи. Повезани ентитети своје консолидоване извештаје о пословању, у складу са чланом 506. став 6. ЗПД, објављују заједно с извештајем ревизије. Подружнице иностраног друштва, односно инострани пословни субјект-појединац треба да објављује сваке године: годишње финансијске извештаје и извештај ревизора иностраног друштва, односно иностраног субјекта - појединца, најмање у једним дневним новинама (члан 587. став 6. и члан 592. став 2. ЗПД). ЗПД чланом 482. став 6. предвиђа и необавезно објављивање извештаја, онако како су одобрени од органа управљања, без измена и допуна, заједно са извештајем овлашћеног ревизора.

Подаци из сета финансијских извештаја су јавни и доступни свим заинтересованим лицима на начин и у складу са поступком из ЗПД-а. Централни регистар издаје информације, даје фотокопије из финансијских извештаја и засебне податке из електронске базе у складу са Законом о Централном регистру. Одобрене финансијске извештаје, заједно с годишњим извештајем о раду пословних субјеката, орган управљања, најкасније 30 дана од дана њиховог одобравања, али не касније од 30. јуна, доставља Регистру годишњих рачуна Централног регистра и оставља их у пословној или другој просторији на увид (члан 482. став 2. ЗПД-а).

Одређене специфичности састављања и предаје годишњих рачуна земаља које су однедавно чланице ЕУ (у примеру Хрватске)¹. Сагласно Закону о рачуноводству (члан 20.) и Закону о привредним друштвима (члан 300. д и 441) и Закону о судском регистру (члан 39), прописана је обавеза састављања годишњих финансијских извештаја (ГФИ) за јавно објављивање, док су ГФИ за статистичке и остале потребе дефинисани Законом о рачуноводству (члан 21). Подзаконски акти на основу којих се саставља

1) *Računovodstvo i financije*, број 2.2013, Hrvatska zajednica računovoda i finansiskih djelatnika, Зарпсб, стр. (9-17)

ГФИ су: Закон о ревизији, Правилник о структури и садржају годишњих финансијских извештаја, Правилник о начину вођења Регистра годишњих финансијских извештаја, начину пријема и поступка о провери потпуности и тачности ГФИ-а и годишњег извештаја, Правилник о облику и садржају допунских података о статистичким и осталим потребама и Правилник о врстама и висини накнада намењен Финансијској агенцији за вођење Регистра ГФИ-а. Мали ентитети састављају и достављају следеће извештаје: биланс (овде је реч о финансијским извештајима, зато јер у основи биланс успеха вуче корене из биланса стања) у стандардној форми, извештај о добитку или губитку у стандардној форми, напомене заједно са финансијским извештајем у нестандартној форми, извештај ревизора заједно са прилозима (иако је мали ентитет обвезник ревизије), одлука о расподели добитка или покривању губитка, одлука о утврђивању ГФИ-а. То значи да мали ентитети не достављају Извештај о новчаним токовима и Извештај о промени капитала. Средњи и велики ентитети састављају и достављају следеће извештаје: биланс у нестандартној форми, извештај о добитку и губитку, напомене уз финансијске извештаје у нестандартној форми, извештај о новчаним токовима у нестандартној форми, извештај о промени капитала у нестандартној форми, одлуку о расподели добитка или покривању губитка, одлуку о утврђивању ГФИ-а, годишњи извештај о пословању ентитета. Од 1. јануара 2010. године састављање и достављање ГФИ-а за јавно објављивање не зависи само од величине ентитета, него и од тога да ли је ентитет обвезник примене националних хрватских стандарда о финансијском пословању или МСФИ-а и да ли је ентитет обвезник ревизије или није. Обвезници МСФИ-а уколико укидају део пословања, морају о том делу саставити и доставити засебан извештај у нестандартној форми заједно са ГФИ-ом. Ентитети који су обвезници ревизије (то су а.д., затим командитна друштва, друштва са ограниченом одговорношћу и повезани консолидарни ентитети чији годишњи приход је већи од 30 милиона куна), јавно објављују нестандартне ГФИ и остале документе, а стандардне ГФИ више не објављују. Јавно приказани и објављени извештаји и остали документи доступни су на веб-порталу носилаца Регистра годишњих финансијских извештаја, што је сасвим различито у поређењу са нашим још увек конзервативним условима у вези са транспарентношћу јавних финансијских извештаја.

На основу наведеног може се закључити да се сет извештаја годишњег рачуна и финансијски извештаји, према законодавству Републике Македоније, у односу на законодавство Републике Хрватске, разликују и по томе што: је форма извештаја, према нашем законодавству, другачија, односно сви извештаји имају стандардну форму, осим напомена, док према прописима у Хрватској, већи број извештаја има нестандартну форму; у Хрватској постоје Закон о рачуноводству и национални стандарди о финансијском извештавању, за разлику од македонског законодавства у коме постоји регулатива само на основу ЗПД-а и Међународних стандарда о финансијском извештавању; у Хрватској обавеза ревизије није одређена само на основу величине субјекта, већ и у зависности од врсте стандарда који се примењују (национални или међународни), а код нас се обавеза ревизије одређује према величини субјекта и обавези котације на тржишту новца (берза).

Ревизија финансијских извештаја. Након састављања и достављања сета извештаја годишњег рачуна, почиње комплексни поступак њиховог испитивања и оцене (део ентитета, у зависности од властите политике, испитивање и проверу обавља пре достављања извештаја надлежном Регистру), који укључује неколико фаза према следећем редоследу: ревизија финансијских извештаја; провера сета финансијских извештаја ка годишњем рачуну, финансијским извештајима и годишњем извештају о пословању од стране надзорног органа ентитета и усвајање сета финансијских извештаја годишњег рачуна, и годишњег извештаја о пословању од стране органа управљања (скупштина деоничара или скупштина акционара).

У складу са чл. 478. и 506. став 2. ЗПД-а, ревизији подлежу финансијски извештаји, консолидовани годишњи рачуни и консолидовани финансијски извештаји, састављени у складу са МСФИ за које је опредељена „законска ревизија“ у складу са чланом 4. став 1. тачка 2. Закона о ревизији. Мали и микро субјекти који извештавају према МСФИ за МСЕ немају обавезу ревизије и могу се определити за ревизију, према члану 4. став 1. тачка 3. Закона о ревизији у форми „добровољне ревизије“.

Рок извршавања ревизије је најкасније месец дана пре одржавања скупштине деоничара, односно акционара, сагласно члану 478. став 2. ЗПД-а. Избор ревизора обавља скупштина, пре истека пословне године за коју се извршава ревизија (члан 479. ставови 2. и 3. ЗПД-а). Извештај о извршеној ревизији подноси се извршним чла-

новима одбора директора, односно управног органа (члан 480. став 1. ЗПД-а). Финансијски извештаји који су предмет ревизије не могу бити одобрени уколико нису били предмет ревизије овлашћеног друштва за ревизију (члан 479. став 1. ЗПД-а). У случају њиховог одобравања од стране Скупштине и доношења Одлуке о усвајању финансијских извештаја без извршене финансијске ревизије или уколико ревизију није извршио овлашћени ревизор, Одлука је ништавна (члан 408. став 1. тачка 10 ЗПД-а).

Закон о привредним друштвима предвиђа и посебне случајеве у којима је обавезна ревизија, као што су: приликом заштите права мањинских акционара; приликом увећања основног капитала (удела) од средстава друштва са ограниченом одговорношћу и акционарског друштва; приликом оснивања акционарског друштва због спора током оснивања; приликом плаћања аванса дивиденде (међудивиденде); приликом статусних промена (ревизија споразума о припајању или спајању, односно плана поделе); приликом увећања основног капитала током статусних промена (припајања или поделе) неновчаним улогом одобреног капитала.

Употреба и користи финансијских извештаја који су поврнути ревизији. Као резултат процеса ревизије финансијских извештаја, приликом које је прибављен довољни број одговарајућих доказа, овлашћени ревизор саставља ревизијско мишљење. Потребно је да извештај ревизора буде састављен у складу са стандардом МРЦ700 - Стварање мишљења и извештавање о финансијским извештајима. Ревизијско извештавање представља формалну комуникацију ревизора са корисницима финансијског извештаја. Имајући у виду да су финансијски извештаји, пре свега, истинити и објективни, што значи да су резултат активности ангажованих ресурса који су затим процесуирани и обелодањени сагласно професионалној и законској регулативи, корисницима је битно да они буду потврђени релевантном регулативом. Овако потврђени финансијски извештаји представљају здраву основу за доношење одлука менаџмента због тога што се сматра да су извештајем независног ревизора елиминисани (Андрић, Јакшић, Потреба за верификацијом финансијских извештаја у корпоративном управљању, 2011, 202): сукоб интереса који се јавља између очекивања која имају власници капитала, менаџери, запослени, мали акционари и држава. Уколико су финансијски извештаји истинити и објективни, и као такви потврђени од ревизора, очекивања заинтересованих корисника су у реалном оквиру; поједностављује се сложеност финансијских извештаја;

премошћава се удаљеност власника капитала од места његовог ангажмана, односно употреба ресурса с једне стране и циљеви и очекивања власника у односу на развој компаније и његова објективна знања о рационалној и ефикасној употреби капитала као ресурс с друге стране; решава се „агенцијски проблем“ који се јавља у савременим условима, јер у великим компанијама, нарочито у корпорацијама, руковођење и одлучивање су препуштени професионалним лицима која управљају ресурсима и правилима руковођења, одлучивања, а пре свега на основу интуиције и способности благовременог реаговања и правилног процењивања. То значи да је руковођење корпорацијом у рукама професионалаца који се понашају као агенција када управљају ентитетом. Они, свакако, имају своје циљеве који не морају да се подударају са циљевима власника капитала.

Свака од појединачно наведених констатација само је потврда да су ревидирани финансијски извештаји неопходни корисницима информација и још једна потврда о потреби за њиховом професионалном ревизијом. Извештаји ревизора сачињени од стране компетентих, независних, интелектуално способних ревизора дају допунски допринос доношењу квалитетних одлука инвеститора о ефикасној и ефективној употреби капитала. Важно је имати у виду да истинити и објективно ревидирани финансијски извештаји истовремено подстичу рационално размишљање корисника о исказаним информацијама из финансијског извештаја.

2. Потреба за стандардизовањем финансијских извештаја

Егзистенција, пораст и развој компанија у условима новонасталих стања у економији на глобалном плану, подразумевају, пре свега, остваривање оперативних активности утврђених одлукама и пословним плановима корпорација и буџетираних елемената финансијских извештаја. Интересовање инвеститора за фер презентацију финансијских извештаја и перформансе ентитета проширује се ван националних оквира. Глобализација као општи процес и дилеме које се јављају приликом стварања и примене Међународних правила и начела којима се постиже стандардизација финансијских извештаја, представљају један од битнијих циљева глобализације. Глобализација светске економије (опет с друге стране) подразумева неопходну потребу за стандардизацијом финансијских извештаја и сама по себи подразумева и хармони-

зацију (усаглашавање) и стандардизацију. Стандардизација финансијских извештаја подразумева употребу рачуноводствених стандарда у облику конвенције, правила и процедура, који су усвојени и донети од надлежних органа (институција). Међународни стандарди су основа која омогућава једнакост при оцењивању објективности и истинитости информација садржаних у финансијским извештајима. У свету су познати следећи општеприхваћени стандарди: Европске директиве, Амерички рачуноводствени принципи (GAAP), Међународни рачуноводствени стандарди (MPC), Међународни рачуноводствени стандарди финансијског извештавања (MPCФИ) и Међународни рачуноводствени стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете (MPCФИ за МСЕ).

Стандардизација подразумева да сви учесници на јединственом економском тржишту комуницирају „истим језиком“ док, опет, стандардно финансијско извештавање ствара могућност успостављања „глобалног језика“ пословног комуницирања. Стандардизација финансијског извештавања на глобалном нивоу има циљ да обезбеди све податке и информације о упоредним анализама и једнообразно финансијско извештавање због пословног комуницирања у међународном окружењу.

Да ли је и до којег степена заступљен принцип униформности приликом финансијског извештавања или постоји потреба да буде заступљен, је питање на које се одговор може добити јединственим информационом системом који представља значајан фактор стандардизације. Притом, битна је и помоћ и примена правила предвиђени Концептуалним оквиром финансијског извештавања (оквир). У Оквиру су идентификоване основне претпоставке којима се руководе финансијски извештаји, а то су начело обрачунске основе и начело постојаности у пословању. Оквир као такав треба да обезбеди услове спроводљивости информација да би финансијски извештаји могли бити корисни. Принцип спроводљивости треба да обезбеди корисницима да одреде материјално значење због тога што, уколико информација није материјална, оне не може бити ни корисна. Корисни су финансијски извештаји који су релевантни и веродостојни. Оно што информације чини релевантним и као такве утичу на одлуку инвеститора су: међусобно повезани предвиђајућа вредност и вредност коју треба потврдити и, свакако, избор особина одређених информација. Веродостојне су информације без грешака и предрасуда, а то су оне које су: неутралне, целовите и њихов сад-

ржај је пажљиво утврђен. Све ово указује да се принцип спроводљивости не треба заснивати само на испуњавању формалног аспекта, већ и на садржају, односно суштини информације.

2.1 Креирање нове услуге система информисања

Финансијско извештавање представља значајни стуб функционисања компаније у оквиру глобалне економије. У том процесу потребно је успоставити равнотежу између ризика и могућности компаније. Уколико инвеститору нису доступне веродостојне, сигурне и упоредиве информације, он не може проценити вредност компаније нити, донети разумну одлуку у вези са инвестиционим могућностима. Све ово доприноси већој цени капитала и мањој ефикасности приликом расподеле ресурса. Годишњи извештаји компанија представљају врсту личне карте о финансијским токовима, релевантној снази и привлачности домицилне земље за инвеститоре. Данас сви мање или више постају заложници финансијског капитала. Потребно је да финансијски сектор буде нераскидиво повезан са привредом, реалном економијом и са догађајима у економији. Финансијски систем постаје све сложенији, а контрола над њим слабија. Сложеност финансијског система заснива се на сложености и интересима глобалног финансијског тржишта, који заједно стварају потребу за новом улогом система информисања. Све више се поставља питање да ли систем финансијског извештавања задовољава потребе које одговарају ери глобализације економског и финансијског тржишта.

За развој система информисања, неопходна је стална разрада, доношење и усвајање регулативе (принципи и стандарди) да би се за обезбедио највиши квалитет финансијских извештаја. Европски парламент и Савет Европске уније донели су нову Директиву 2013/34/ЕУ о годишњим извештајима, консолидованим финансијским извештајима и извештајима у вези са одређеним типовима компанија. Саопштење Европске комисије у вези са доношењем нове директиве дато је под насловом „Акт о јединственом тржишту“, којим се поједностављују Четврта директива и Седма директива у смислу финансијских обавеза за информисање и смањење административних оптерећења, нарочито малих и средњих ентитета. „Стратегија Европа 2020.“ о паметном, одрживом и инклузивном расту има за циљ: смањење административних оптерећења и побољшање пословног окружења,

нарочито за мале и средње ентитете, као и промовисање интернационализације малих и средњих ентитета. Нова директива требало би да обезбеди квалитет годишњих финансијских извештаја који неће пружати само информације за инвеститоре на тржишту капитала, већ давати информације о прошлим трансакцијама и о појачању корпоративног управљања. Рачуноводствено законодавство ЕУ у основи треба да обезбеди равнотежу између интереса примаоца финансијских извештаја и интереса компаније, а да при том извештаји не буду оптерећени захтевима о извештавању.

Глобализација током оваквих сталних промена захтева да активности буду усмерене ка хармонизацији и стандардизацији рачуноводства и финансијског извештавања због тога што се сматра да су то кључни фактори за побољшање квалитета самих финансијских извештаја и објективности приликом извештавања о управљању компанијама и о глобалном окружењу. Главни ресурс на коме се заснива доношење пословних одлука током пословања компанија у процесу глобализације су информације. Може се сматрати да менаџери упознати са реалном вредношћу информација и они који имају позитиван и активан однос према њима ће остварити добре резултате приликом наступања на иностранним тржиштима.

У продужетку је дат приказ практичног примера савременог и развијеног система финансијског извештавања у оквиру повезаних субјеката, према захтевима и потребама менаџмента:

Овакав систем извештавања даје допринос квалитету информација потребних врховном менаџменту приликом доношења одлука, доприноси заштити инвеститора и побољшава концепт корпоративног управљања у компанији.

2.2 Финансијски извештаји у функцији заштите инвеститора и потреба за комуникацијом

Остваривање оптималне заштите инвеститора значи испуњавање основних предуслова појма глобализација и њених захтева који пре свега подразумевају јединствено међународно тржиште и унификацију пословног комуницирања и транспарентност финансијског извештавања (Тодоровић, *Финансијски извештаји као инструмент пословног комуницирања*, 2007, 159-160). Глобализација, у ствари, представља феномен укупних економских и друштвених промена који доприносе развоју компанија у свету, као и развоју међународних организација и институција. Последицу глобализације у суштини представља повезивање националних економија са светском економијом, која се манифестује као интеграција економија више земаља и као последицу има све већу либерализацију међународног тржишта и самих инвестиција. За остваривање јединственог светског тржишта роба и услуга, односно глобализације, један од услова је једнообразан и стандардизован систем комуникације, који представља добру претпоставку за стварање услова за ефикасно функционисање светског тржишта и фер услова за све учеснике на том тржишту.



Регулатори светског тржишта подстичу стварање институционалног и инфраструктурног оквира пословних деловања. У контекст овог типа оквира, стандардизовани финансијски извештаји заузимају значајно место у систему информисања и представљају кључни фактор објективности и транспарентности финансијског извештавања у вези финансијског положаја, рентабилности и ефикасности компанија у току временски дугог континуираног периода. Све ово заједно са наглашеном применом начела транспарентности доприноси увећању капитала власника и осталих инвеститора у компанијама и, свакако, доприноси расту националне и светске економије.

Информације о финансијском положају, рентабилности и ефикасности компаније и њено праћење у континуитету за дужи временски период од посебног је значаја за заштиту инвеститора, нарочито уколико је, приликом утврђивања прихода и расхода, средстава и обавезе компанија, избегнут модел примене погрешног периода, та се на тај начин избегава добијање креиране информације. Ова креирана информација, која у основи представља краткорочни циљ компаније, упућује инвеститоре на доношење неодговарајућих корпоративних одлука. Нарочито треба обратити пажњу на информације које су значајно промениле своју вредност у поређењу са информацијама из претходног периода извештавања. При том је неопходна стручна помоћ и анализа информација и пословне комуникације као један од битних процеса савремено организованих компанија. Као пример добре пословној комуникације може се узети „Мајкрософт корпорација“, која има пројектован и имплементиран изванредан систем пословне комуникације и финансијског извештавања.

2.3 Финансијско извештавање у концепту корпоративног управљања

Рачуноводство представља инструмент економског мерења свих пословних догађаја, и на тај начин је уткано у све сегментиме привредног живота националне економије, а тиме представља и део глобалне економије. Према томе, може се закључити да остваривање циљева економског система на националном и глобалном нивоу зависи од активности које су међусобно повезане: активности и организацијски систем компанија у националној економији и организационе постављености система друштвене заједнице (државе). Они једноставно не могу егзистирати одвојено.

Успех менаџмента у одлучивању и системској контроли целокупног финансијског процеса компаније, укључујући пре свега, као полазну основу, економско мерење пословних догађаја, зависиће од количине и квалитета расположивих информација које даје компанија. Процес управљања компанијом условљен је поседовањем информација, а успешност менаџмента не може се замислити и не може се мерити без постојања великог обима релевантних и веродостојних информација пореклом из саме компаније, али и из окружења на националном и глобалном нивоу. Потреба за повећаним обимом информација интензивиранија је пре свега због: динамичких промена на тржишту капитала, робе и услуга; повећане интернационалне и националне конкуренције; убрзаног технолошког процеса и друштвених промена; пораста квалитета знања у међународним оквирима; промене друштвене структуре уопште; повећане аутоматизације и механизације посла у компанијама; строгих правних правила и захтева законодавца и сл.

Менаџмент треба, приликом овако успостављених циљева, да успостави самостални пословно финансијски систем и правну целину, с циљем да обезбеди опстанак, раст и развој својој компанији. То, опет, подразумева рентабилно и правовремено извршавање пословних активности у условима одржавања ликвидности и здраве финансијске структуре. Свакако, у центру пажње менаџмента треба да буде рентабилност пословног система. Менаџмент је тај који води и усмерава пословни систем, тако да мора да непрекидно предвиђа рентабилност у свим сегментима компаније. Мерење рентабилности је посао и обавеза рачуноводственог информационог система компаније који у суштини треба да буде конституиран са стране финансијског и управљачког рачуноводства. Овако постављен информациони систем обезбеђује информације екстерним и интерним корисницима. Екстерни корисници се у суштини интересују о пословно-финансијском стању, а интерни корисници (менаџери) се интересују за информације да би могли да воде компанију ка жељеном и планираном циљу. Екстерни корисници су: садашњи и потенцијални оснивачи, инвеститори, кредитори, пословни партнери, држава, запосленици и свеукупна друштвена јавност. Информације из финансијских извештаја задовољавају специфичне потребе корисника који на основу тих информација доносе пословне одлуке и усмеравају рад компаније за будуће. Уобичајено то су одлуке о: инвестирању, дезинвестирању, одобравања кре-

дитних производа у износу и према рочности, закључивање уговора о пословној сарадњи и сл.

Врхунски менаџмент је постављен од стране власника капитала и има улогу агента који треба да рационално управља повереним капиталом и расположивим финансијским средствима (Малешевић, Вранковић, *Пословна анализа*, 2007, 258). Да би реализовао ову улогу, врхунски менаџмент као интерни корисник треба да располаже довољним обимом и квалитетом информација из финансијских извештаја. Овде је битно нагласити да информациони интерес менаџмента за ове информације не треба да заврши интересом за садржај информације, већ треба да се те информације анализирају, провере и упореде. Циљ врхунског менаџмента је да обезбеди информације које ће по квалитету и квантитету, учесталости и начину припреме бити другачије или ће се можда потврдити информацијама датим у финансијском рачуноводству. Треба да имају у виду информације и потребе средњег и нижег менаџмента компаније. Овакав приступ информацијама обезбедиће потпуну информацију која ће бити упоредива са понуђеном информацијом из финансијског рачуноводства и омогућиће доношење квалитетних одлука које ће водити компанију ка жељеном циљу.

Менаџмент компаније, састављен од врхунског менаџмента, средњег и оперативног менаџмента, има и другу улогу поред доношења одлука повезаних са капиталом и финансијским средствима, а то су низ управљачких активности, као што су: планирање, контрола, организација, комуницирање и мотивисање. Да би било могуће спровођење ових активности, потребне су информације из управљачког рачуноводства. Управљачке активности су неопходне због доношења корективних мера, усмерених ка остваривању и одржавању буџетских вредности, али и ка спровођењу потребних корекција самих буџетских ставки и вредности. Постављањем и усаглашавањем појединачних, сегментованих, парцијалних и општих буџетских елемената организационе структуре у фази планирања и у фази контроле, управљачко рачуноводство је дужно да обезбеди комуникацију, односно да пренесе инструкције и информације на хоризонталном и вертикалном нивоу са врха ка најнижим чиниоцима и одоздо ка врху у самој компанији, као и у ланцу повезаних ентитета, уколико постоје.

Управљачко рачуноводство обезбеђује и мере перформансе компаније и менаџера како би се могао утврдити њихов појединачни допринос у оствареним циљевима компаније као целине, и тако обезбеђује информације за доношење одлу-

ка о наградама и стимулацијама група и појединаца у компанији.

Свака фаза управљачког процеса која је подржана рачуноводственим информационим системом и нефинансијским информацијама подразумева основ за доношење стратешких и оперативних одлука од стране менаџмента на свим нивоима управљања. Ове одлуке се уобичајено односе на: робу и производе, цене и њихов асортиман, услуге, просторно и временско организовање производње, питања повезана са залихама, кредитирање купаца, капитална улагања, реконструкцију постојећих и изградња нових капацитета, спајање и припајање компаније и њених делова, начин преузимања корективних активности, стимулисање менаџмента и запосленика.

3. Одлуке менаџмента и инвеститора

У процесу доношења одлука, менаџери су дужни да планирају своје активности сагласно обиму пренесене дужности и одговорности, због предвиђања евентуалних могућих проблема, као и благовремене припреме за њихово решавање. Да би се опстало у савременом и изузетно динамичном свету јаке конкуренције, неопходно је поштовање императива, којег сваки менаџер треба да примењује, а то је: да брзо, одлучно, недвосмислено и тачно доноси кључне одлуке у интересу власника капитала и у интересу привлачења нових инвеститора.

Доношење стратешких одлука не ретко са собом носи и одређене ризике који могу имати низ импликација на пословање компаније. Доношење одлука је често лимитирано због недостатка ресурса или лоших економских односа на националном или глобалном нивоу. Свака од одлука менаџмента и инвеститора је у суштини стратешка јер треба да минимизира постојеће ресурсе при чему ће се одредити такве активности које ће при најмањем степену ризика остварити максималну добит компанији. Смер у коме ће се кретати компанија, њен успех или неуспех зависи од квалитета донетих одлука, а оне, опет, од квалитета информација из финансијских извештаја доступних менаџерима и инвеститорима.

3.1 Одлуке менаџмента и политика компаније

Имајући у виду да је основни мотив менаџмента компаније организовање активности због остваривања већег добитка, добитак ће представљати јединствени начин путем којег ће се

реализовати расподела додате вредности уложеног капитала. Менаџмент је задужен да првично успостави општу пословну политику компаније. Пословна политика се односи на ентитет у целини и има основни задатак да усмери расположиве ресурсе ка остваривању постављених циљева компаније.

Интегрални део опште пословне политике компаније представља политика циљаног добитка. Политика добитка представља збир начела, метода и поступака које је менаџмент усвојио са циљем да се оствари добитак. Централна тачка финансијских извештаја представља добитак, а одатле и важност успостављања исправне политике исказивања и расподелу добитка. Када се одлучује о политици добитка потребно је имати у виду Закон о порезу на добит, нарочито због новог режима утврђеног 2009. године па све до данас, према коме нето добитак који се не распоређује власницима за дивиденду у целости и безусловно има третман реинвестираног добитка.

Политика исплате дивиденде акционарима власницима капитала изузетно је важна, нарочито због тога што она треба да успостави равнотежу између супротстављених интереса интерних и екстерних чиниоца у компанији. Очигледно је да је политика исплате дивиденде с једне стране је окренута прошлости због оствареног резултата из прошлог периода. С друге стране политика дивиденде је окренута ка будућности због утицаја који исплата дивиденде може имати на цену акција компаније или на вредности удела и на вредности саме компаније убудуће. Нарочито треба имати у виду потребу компанија за финансијским средствима, која на финансијском тржишту могу коштати више од планираног износа и знатно утицати на додатну вредност.

Значајно је обратити пажњу на политику резерви и пореског планирања и одлучивања приликом доношења одлука за будуће активности компаније. Политика резерви може бити корисно средство за стварање могућности исплате дивиденди у неко будуће време које је за власнике капитала адекватније. Политика планирања пореза директно је повезана са важећом фискалном политиком у националној економији, а има за циљ стварање извора који ће креирати вредности власника, посебно имајући у виду опорезоване ставке расхода као порески непризнате расходе, који као разлике у наредном периоду узрокују смањење или повећање добитка (deferred tax).

3.2 Одлуке менаџмента, тржишта и управљање са средствима компанија (пословни циљеви компаније)

Највиши орган управљања у компанијама, према важећој регулативи и политици компаније, доноси одлуке којима се утврђују основна начела и принципи корпоративног управљања. Уобичајено они представљају збир узajамних односа извршног органа управљања и других лица које имају посебна права и одговорности, која извршавају руководеће функције, као и односе са осталим органима управљања, као што су надзорни орган, остали ситнији акционари и остала заинтересована лица (инвеститори и лица која имају интерес од пословања компаније).

Наведеним типом одлука се ближе одређује шта подразумева корпоративно управљање, као напр. а) дефинисање пословних циљева компаније; б) утврђивање политике за остваривање пословних циљева и циљева у односу на профил ризичности компаније; в) одређивање јасне организационе структуре компаније са прецизно дефинисаним правима и одговорностима чланова органа контроле и надзора и управљања запосленима; г) успостављање ефикасних процедура за идентификовање, мерење, праћење и контролу ризика којима је изложена компанија; д) успостављање ефикасних механизма унутрашње контроле систематски опредељених административних и рачуноводствених процедура у компанији; е) одређивање елемената за обезбеђење транспарентности пословања компаније у односу на заинтересоване кориснике информација из финансијских извештаја; е) успостављање интегрисаног система у функцији контроле усаглашености са прописима и контроле ефикасности система унутрашње контроле; ж) процена економичности и ефикасности операција интегрисаног система извештавања и управљања; з) утврђивање политике о наградама (фиксне и варијабилне) менаџерског тима на свим нивоима и запослених у компанији; и) доношење и усвајање кодекса о корпоративном управљању у форми правила за управљање компанијом; ј) избор ревизорског друштва ради спровођења екстерне ревизије финансијских извештаја; к) одређивање елемената годишњег извештаја о пословању компаније.

3.3 Финансијска анализа и одлуке менаџмента

Финансијски извештаји су статистички извештаји из којих се добијају информације о прошлим догађајима и представљају темељ финансиј-

ске анализе и финансијског извештавања; заједно са финансијским индикаторима и релевантним тумачењем, тзв. финансијском анализом, они чине целину која емитује динамичне информације о прошлости, а преко садашњег стања омогућава да се сагледа будућност компаније.

Најчешће коришћени односи, односно индикатори за менаџмент су следеће категорије: а) активност; б) ликвидност; в) солвентност и г) профитабилност. Ове категорије се не искључују међусобно, већ се неки од ових односа користе у анализи више аспеката пословања. Пример представљају односи одређивања профитабилности која се одражава на оперативну ефикасност. Финансијски односи могу бити тумачени само у контексту других информација, укључујући упоредива мерила. Менаџери треба да упореде финансијске односе компаније са конкурентима кроз анализу просека, релативну анализу и/или компаративну анализу, као и анализу ранијих периода исте компаније, тзв. анализу тренда. Циљ менаџера је да заједно са аналитичарима пронађу разлике између индикатора компаније која се анализира и индикатора одговарајуће привредне гране, ради доношења квалитетних одлука.

Односи активности мере колико ефикасно једна компанија може да обавља свакодневне активности, као што су наплата потраживања и управљање залихама, односно управљање средствима. Односи ликвидности мере способност компаније да испуни своје краткорочне обавезе. Однос солвентности мери способност компаније да измири своје дугорочне обавезе. Однос профитабилности мери способност компаније да генерише профит или додатну вредност ангажованим средствима.

4. Закључци

Значај корпоративног управљања као и рад менаџмента на свим нивоима дефинитивно зависи од квалитета финансијских извештаја. Менаџмент треба да успостави такав систем финансијског извештавања који ће моћи свакодневно да даје информације и буде подршка доношењу значајних одлука. Информациони систем и контрола дају допринос квалитету информација потребних врховном менаџменту у тренутку доношења одлука, доприноси заштити инвеститора и побољшава концепт корпоративног управљања.

Успех менаџмента и остваривање циљева компаније зависи од стандардизованог система и од утицаја економског система на нацио-

налном и глобалном нивоу као и од активности и организацијски система компанија у националној економији и организационе постављености система друштвене заједнице (државе). Једноставно компаније, менаџмент и држава не могу постојати одвојено.

Важно је да стандардизација подразумева да сви учесници на јединственом економском тржишту комуницирају „истим језиком“, и да стандардно финансијско извештавање омогућава стварање „глобалног језика“ пословног комуницирања. У таквим условима пословања менаџменту ће бити лакше да донесе правилне корпоративне одлуке и лакше оствари циљеве компаније у условима изузетне динамичности, променљивости и несигурности пословања, брзог раста и очекивања потрошача.

Савремени систем финансијског извештавања треба да обезбеди информације о трошковима и приходима по сегментима, затим податке о потраживањима и обавезама према повезаним субјектима, поред основних извештаја биланса стања и успеха, као и извештаја о финансијским токовима и кретању капитала. Обелодањивање појединих значајних билансних позиција су битна карактеристика савременог финансијског извештавања као и позиције прихода у расхода настале по основу усклађивања (adjustments) и по основу пореза (deferred tax).

Литература

1. Закон о привредних друштва, (Сл.весник на РМ, бр. 28/04, 84/05, 25/07, 87/08, 42/10, 48/10, 24/11, 166/12,70/13, 119/13, 120/13 и 187/13)
2. Интернет извор:
<http://www.sep.gov.mk/content/?id=96#UIO214a-PO4>
3. Национални програм за усаглашавање са правом Европске уније (НАПАА) 2012, 2013
4. Приручник за подготвителних радњи за годишњег обрачуна, Агенција за економску подршку и процене „Про Агенс“, Скопје, 2013.
5. Правилник о форми и садржају годишњег рачуна („Службен весник на РМ“ бр. 52/2011),
6. Малинић и Тодосијевић Лазовиќ, *Економско-финансијската криза и сметководственото опкружување – предизвици за сметководството и ревизијата и*

- финансиите и позиционирање на сметководствената професија, 2013, 252*
7. Андрић, Јакшић, *Потреба за верификацијом финансијских извештаја у корпоративним управљањем, 2011, 202*
 8. Raunovodstvo i financije, broj 2.2013, Hrvatska zajednica računovoja i finansiskih djelatnika, Загреб, 9-17
 9. Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS), Правилник о рачуноводству, „Сл. весник на РМ“, број 159/09
 10. Међународни рачуноводствени стандарди финансијског извештавања малих и средњих ентитета (МРСФИ за МСЕ), Правилник о рачуноводству, „Сл.весник на РМ“ бр. 47/10,
 11. Директива 2013/34 (ЕУ), Европски парламент и Савет Европске уније
 12. Малешевић, Вранковић, *Пословна анализа, 2007, 258*
 13. Тодоровић, *Финансијски извештаји као инструмент пословног комуницирања, 2007, 159-160*
 14. Шкарић, Јовановић, *Повезаност рачуноводствених политика и политике финансијског извештавања, 2013, 70*

Практична примена МСФИ у Републици Србији

Приручник о практичној примени МСФИ у Републици Србији заснован је на искуству у примени МСФИ у претходних скоро пет година, колико траје њихова непосредна примена у Републици Србији. Наиме, Међународни стандарди финансијског извештавања у Републици Србији примењују се од 2004. године. Њихова обавезна непосредна примена уређена је Законом о рачуноводству и ревизији. Квалитет финансијског извештавања од тада је неупоредиво бољи у односу на период пре почетка примене МСФИ. Са циљем додатне афирмације МСФИ и побољшања квалитета финансијског извештавања, приредили смо овај Приручник.



Више информација на www.srrs.rs или www.praksa.rs

др Александар
МАЈСТОРОВИЋ*
др Слободан
ПОПОВИЋ**

Ревизија пословања пољопривредног предузећа

Резиме:

Циљ рада је истраживање могућности и ефеката примене ревизије пословања пољопривредног предузећа. У нашој стручној литератури и пракси овој области се посвећује мали простор и утолико су значај и актуелност овог рада већи. У оквиру рада утврђује се какви би могли да буду значај и сврха ревизије пословања на примеру двају пољопривредних предузећа и указује на утицај примене ревизије пословања на повећање нето добити пољопривредног предузећа које користи услугу ревизије пословања. На основу утврђивања значајне предности пољопривредног предузећа које користи услуге савремене ревизије пословања у односу на друго предузеће, које то не чини, може се са сигурношћу закључити да се пољопривредном предузећу услуга ревизије пословања вишеструко исплати и да је треба интензивно користити, јер значајно доприноси побољшању пословних перформанси.

Кључне речи: ревизија пословања, пољопривредно предузеће, нето добит, пословно окружење.

Увод

Пословање пољопривредног предузећа предмет је пажње многих субјеката, па тако и ревизора. Да би ревизори успешно одговорили на тај изазов, у складу са захтевима глобалног тржишта које тражи квалитетне и поуздане финансијске извештаје, дужни су да одговорно и савесно, без спољних утицаја, проверавају функционисање рачуноводствених, информационих и управљачких система, као и свих других релевантних интерних контролних система код суб-

јекта ревизије, како би на основу тога могли објективно да изразе своје мишљење у ревизорском извештају.

Према таквом схватању, могу се са сигурношћу систематизовати и основне карактеристике независне екстерне ревизије:

- накнадно се испитује пословање предузећа, првенствено његови финансијски извештаји;
- тражи се усклађеност пословања предузећа и, пре свега финансијских извештаја, са унапред постављеним критеријумима, чиме се обез-

*) Ванредни професор, Универзитет „Унион Никола Тесла“ Београд

**) Интерни ревизор, ЈКП Зеленило Нови Сад

беђују објективност и реалност финансијских извештаја;

- мишљење ревизора темељи се на објективним доказима и доставља се заинтересованим ко-рисницима; и
- ревизију обављају независне стручне институције изван предузећа.

Међутим, захтеви глобалног тржишта на тај начин нису исцрпљени, па тако и наведене карактеристике независне екстерне ревизије финансијских извештаја (осим можда карактеристике наведене под бројем два, која донекле задовољава услове ревизије пословања) не могу да на адекватан начин одговоре на те захтеве.

Наиме, најопштији циљ сваког, па и пољопривредног предузећа, је развој и дугорочни опстанак на тржишту. Пословањем и развојем пољопривредног предузећа потребно је адекватно управљати, а питање развоја (и у крајњем, опстанка), никако не би смело да буде препуштено стихији. За адекватно управљање је, поред квалитетних, правовремених и релевантних информација, неопходна и одговарајућа методологија, која је унапред дефинисана и у континуитету се примењује у дужем временском периоду. Управо ту се испољава значај ревизије пословања пољопривредног предузећа. Због тога смо у овом истраживању тестирали основну претпоставку да коришћење услуга ревизије пословања пољопривредном предузећу доноси знатно веће користи у односу на трошкове те ревизије.

При том смо морали да одредимо и одговарајући оквир: „Ревизија пословања је посебан облик ревизије који се бави систематским испитивањем пословања предузећа или његовог дела са циљем да идентификује и изнесе што више могућности за повећање ефикасности, ефективности и економичности предузећа" (Портер и др., *Принципи екстерне ревизије*, 2002, стр. 11).

Дакле, за разлику од независне екстерне ревизије финансијских извештаја која се првенствено бави *накнадним испитивањем пословања предузећа, исказаним у финансијски извештајима с циљем да о томе исказе мишљење*, ревизија пословања пољопривредног предузећа треба да има знатно шири приступ. Она има обавезу да, на основу системског испитивања пословања, самом предузећу укаже на неискоришћене или недовољно искоришћене могућности развоја и побољшања сопствене ефикасности, ефективности и економичности. При том под ефикасношћу се подразумева испитивање доследности примене усвојених пословних политика у најширем смислу, под ефективношћу се подразумева испитивање да ли пољопривредно предузеће, уз

одређено трошење ресурса, остварује постављене циљеве и под економичношћу подразумевамо испитивање евентуалног нерационалног трошења средстава и све предлоге у вези са тим. Пошто смо дефинисали ревизију пословања пољопривредног предузећа, надаље ћемо се позабавити начином њеног планирања и спровођења, сличностима и разликама са ревизијом финансијских извештаја, методологијом обављања и извештајем о ревизији пословања, како бисмо у закључку систематизовали резултате који би требало да буду остварени применом ревизије пословања и које би дато пољопривредно предузеће требало да материјализује.

1. Ревизија пословања у савременом пословном окружењу

Када смо дефинишући ревизију пословања навели да се она односи на системско испитивање пословања предузећа, под тиме смо подразумевали да се она заснива на уредном и планираном посматрању и анализи пословања предузећа, у складу са специфичним професионалним стандардима за компетентност и довољност доказа. Систематско испитивање, дакле, чине активности које подразумевају планирање, спровођење и контролу. Те активности могу бити релевантне за пословање целог пољопривредног предузећа или његовог дела (Мајсторовић и др. „Модел процене вредности пољопривредног земљишта“, *Економика пољопривреде* 2/2013, стр. 362).

Веома важна карактеристика ревизије пословања је и степен подударности са успостављеним критеријумима, иако се често дешава да ревизор пословања мора прихватити широко дефинисане циљеве пољопривредног предузећа или његовог дела, а затим их прецизније дефинисати. У појединим специфичним условима може се десити да је у току ревизије неопходно дефинисати одговарајући специфичан стандард пословања који важи за конкретне услове.

Ревизија пословања, као и ревизија финансијских извештаја, има задатак да исказе мишљење у формалном извештају, у којем се обавезно наводе општи циљеви ревизије пословања, обим извршене ревизије и одређени налази и препоруке. Извештај о извршеној ревизији пословања **упућен је менаџменту пољопривредног предузећа** и у њему се уобичајено **идентификују подручја и начин побољшања пословања**, а не износи уопштено мишљење о укупном пословању, мада је и то могуће.

Ревизију пословања треба да врши лице - организација ван предузећа, или у оквиру самог предузећа; међутим, у пракси се показало да је делотворније ако ревизију пословања континуирано спроводи лице-организација у оквиру самог пољопривредног предузећа, у оквиру посебног органа за интерну ревизију, а да се ангажовање организације ван предузећа врши само када се за тим укаже неопходна потреба. Овакав став утемељен је на следећим чињеницама:

- то лице-организација има најбоље услове за упознавање са пословањем пољопривредног предузећа, што у дужем периоду значајно смањује трошкове;
- има могућност и обавезу да га у континуитету прати;
- и само је заинтересовано за унапређење пословања предузећа, јер је запослено у њему;
- спречава се евентуална могућност отицања поверљивих информација.

Квалификације које би требало да поседује ревизор пословања, могле би се по аналогији повезати са квалификацијама релевантним за ревизора финансијских извештаја, али је основни захтев да пољопривредно предузеће које се подвргава ревизији пословања прихвати ревизора пословања као лице квалификовано за тај посао. У нашим условима, мишљења смо да би требало ангажовати лица која имају лиценцу за вршење ревизије финансијских извештаја и одговарајућу праксу. Овакво мишљење заснивамо на чињеници да та лица, поред завидног познавања рачуноводства, познају пословање пољопривредног предузећа у најширем смислу, карактеристике пословног окружења, ревизорске поступке и методе, као и везу између оперативних контрола и пословања. Поред тога, она треба да буду стручна за прибављање података и процену посебног пословања чија се ревизија врши (Дукић и др. „Обим и врсте услуга менаџмент консалтинга у МСП у Војводини“, *Индустрија* 3/2013, стр. 157).

Ревизорске фирме третирају ревизију пословања као услугу саветовања менаџмента – консалтинг, те у складу са тим, поред ревизора, запошљавају лица која имају знања и вештине за увид у поједине области пословања, нпр. агроинжењере, статистичаре, аналитичаре система и сл.

Код ревизије пословања значајан је захтев за независношћу ревизора који врши ревизију пословања, који истовремено битно детерминише квалификацију лица које обавља ревизију пословања. У овој области, независност ревизора подразумева поштење, интегритет и објективност самог ревизора пословања, а не морају да

буду, и најчешће нису, примењени тако строги етички захтеви, какве на пример прописује IFAC-ов Етички кодекс за професионалне рачуновође и који би свакако био релевантан за ревизора финансијских извештаја. Пошто ревизорске фирме третирају ревизију пословања као услугу консалтинга, у препорукама које Амерички институт овлашћених јавних рачуновођа даје ревизорским фирмама, између осталог је наведено: „Препоручује се да ревизорска фирма, која није независна према другом општеприхваћеном ревизијском стандарду (GAAS - *Generally Accepted Auditing Standards*), или има везе за које се сматра да могу значајно утицати на њену независност у разумном ставу у контексту ревизије пословања, обелодани ту чињеницу приликом прихватања посла и у ревизорском извештају, како би спречила неспоразуме“ (IFAC, Међународни стандарди ревизије, 2004, стр. 33).

Препоруке у вези са независношћу, које се односе на интерне ревизоре, садрже став да “интерни ревизори треба да имају организацијски статус који штити функцију интерне ревизије од утицаја на интегритет и објективност. У том смислу, могуће је повећати функционалну независност интерних ревизора тако што се они обавезују да своје извештаје подносе управном одбору, чиме се ослобађају контроле и утицаја менаџмента чије активности сагледавају.

2. Методолошки оквир ревизије пословања пољопривредног предузећа

Пођимо од општеприхваћеног става да је ревизија процес чија је сврха обезбеђење веродостојних информација за различите кориснике. Аналогно томе, сврха ревизије пословања пољопривредног предузећа могла би се исказати у три области:

- **Процена успешности;** свака ревизија пословања подразумева процену успешности пољопривредног предузећа, или његовог дела, а проценити успешност у суштини значи утврдити да ли се активности предузећа одвијају у складу са циљевима које је менаџмент поставио, али и у складу са свим осталим одговарајућим пословним критеријумима;
- **Идентификовање могућности за побољшање;** економичност, ефикасност и ефективност су појмови веома широког значења, те би ревизор пословања требало да идентификује специфичне могућности за побољшање (интервјуисањем, посматрањем, обављањем увида у текуће и прошле извештаје, упоређивањем са гранским и другим стандардима, професионалним просуђивањем итд.);

• **Развијање препорука за побољшање или наредне акције.** Карактеристике и обим препорука разликују се за сваку појединачну ревизију пословања. У неким случајевима ревизор може дати специфичне препоруке, док на пример у неким другим случајевима ревизор може проценити да је потребно испитивање које превазилази планирани обим ревизије, о чему ће саставити забелешку у радним папирима.

Већ смо навели да се сврха ревизије пословања пољопривредног предузећа суштински разликује од сврхе ревизије финансијских извештаја, што је уочљиво и само на основу чињенице да се корисници ревизорског извештаја битно разликују (код ревизије пословања то је управљачко тело предузећа, а код ревизије финансијских извештаја то су углавном лица ван предузећа).

Обављање ревизије пословања пољопривредног предузећа отежава и чињеница да, за разлику од ревизије финансијских извештаја, нису развијена универзална општеприхваћена начела и стандарди који се примењују у свим сличним ситуацијама. Ревизор пословања треба да користи конвенције, правила и поступке, проистекле из уобичајене пословне праксе и, у том смислу, они ће послужити као општеприхваћена начела код ревизије. Често се, међутим, дешава да ревизор пословања пољопривредног предузећа мора да развије и имплементира поједине специфичне стандарде, са циљем остварења планираног обима и делокруга активности. Долазимо сада до питања: како се дефинише и прихвата задатак за обављање ревизије пословања пољопривредног предузећа? Одговор на ово питање даћемо на два упоредна колосека.

Прво ћемо размотрити одговор, уз услов да ревизију пословања пољопривредног предузећа обављају интерни ревизори из самог предузећа. Основна карактеристика би била да ревизори спроводе ревизију пословања **самоиницијативно и без посебног хонорара** за то. Право интерне ревизије да одреди време, делокруг и обим обављања ревизије пословања подразумева, међутим, и обавезу идентификовања користи које ће пољопривредно предузеће имати од такве конкретне ревизије пословања. Да би успешно обавила ревизију пословања пољопривредног предузећа, интерна ревизија мора да задовољи следеће претпоставке:

1. потребно је у континуитету пратити и познавати финансијске и све друге информације о предузећу, релевантне за пословање;
2. потребно је до детаља познавати усвојене циљеве, политике и друга нормативна

акта, како би се могло утврдити да ли се и у којој мери имплементирају у пракси;

3. обавезна је добра координација са другим функцијама и дужностима у предузећу, иако се у пракси интерна ревизија најчешће везује само за финансијску функцију.

Ако су испуњене наведене претпоставке и ако интерна ревизија пољопривредног предузећа располаже одговарајућим кадровским и материјалним ресурсима, стварају се неопходни услови да интерна ревизија на прави начин одговори на све изазове обављања квалитетне ревизије пословања и на тај начин сопственом предузећу омогући да оствари знатно веће користи у односу на трошкове њеног функционисања.

Други део одговора на постављено питање изнећемо, уз услов да ревизију пословања пољопривредног предузећа обавља ревизорска фирма. У пракси је уобичајено да ревизију пословања ревизорска фирма обавља код предузећа које је њен клијент и за посао ревизије финансијских извештаја, али је могуће да ревизорска фирма прихвати и изврши ревизију пословања и код пољопривредног предузећа које иначе није њен клијент и за ревизију финансијских извештаја. Ревизорска фирма уобичајено преузима посао ревизије пословања писмом о ангажовању. То писмо је по својој форми слично писму које се упућује клијенту и за ревизију финансијских извештаја и њим се прецизирају обим и време извршења ревизије пословања, као и услови под којима ће се преузети посао обавити. Како посао ревизије пословања пољопривредног предузећа није последица законске обавезе, већ одређених специфичних захтева и потреба, ревизорска фирма ће утврдити хонорар за ту услугу на основу извршених послова и евентуално неких других специфичних трошкова.

Долазимо сада до методологије спровођења ревизије пословања пољопривредног предузећа. У пракси се временом искристалисао методолошки поступак у чијој структури се истиче пет корака који се спроводе код готово сваке ревизије пословања:

1. прелиминарно испитивање активности које се спроводи ради добијања неопходних суштинских информација;
2. дефинисање основних правила и преузимање одговорности за обављање конкретног посла, утврђивање свих евентуалних ограничења, као и критеријума успешности;
3. проучавање релевантних пословних политика, што подразумева и испитивање

ефективности специфичних контролних поступака и истраживање подручја проблема на који се наишло;

4. посебни закључци формулишу се на основу документованих информација прикупљених у претходним корацима;
5. ревизорски извештај се припрема и предаје лицима одговорним за имплементацију ревизорских налаза и препорука.

За време прелиминарног испитивања прикупљају се информације како би поједине активности и функције у пољопривредном предузећу требало да делују и идентификују се основне особине које се тешко контролишу или су подложне злоупотребама. На пример, у функцији набавке могу бити важни следећи кораци: одлука о количинама и материјалу, начин одабира најповољнијих цена, контрола квалитета и квантитета примљених количина семена, ђубрива и др. Ревизор пословања процењује кораке који су битни за успешност пољопривредног предузећа и своју професионалну пажњу ће усмерити ка њима, а поступци који се користе најчешће слични су поступцима ревизије финансијских извештаја (интервју, посматрање, преглед финансијских извештаја, анализа и др.).

По реализацији ове фазе приступа се увиду у основна правила пословања, преузима одговорност за обављање посла и идентификују критеријуми успешности. Увид у правила ревизор врши проучавањем: изјава менаџмента о пословним политикама, приручника о појединим поступцима, установљених стандарда успешности, применљивих закона и подзаконских аката и др. Након тога потребно је одредити начин на који менаџмент пољопривредног предузећа утврђује да ли се прописане политике и поступци спроводе, да ли су ефективне и дали се примењују на ефикасан и економичан начин. Уколико менаџмент, као део система интерне контроле, развије методе процене успешности са унапред постављеним критеријумима, ревизор би требало да процени адекватност и могућност примене тих метода. Ако пак, тих метода нема, а ревизор пословања процени да су неопходне, требало би сам да их развије како би дошао до одговарајућих показатеља и препорука. При свему томе, ревизор увек мора водити рачуна и о економичности метода које примењује и ако постоји неколико метода које могу дати добре резултате, требало би да одабере ону чије спровођење подразумева најмање трошкове. Активности које предузима ревизор треба да се пореди са објективним, релевантним и прихваћеним критеријумима како би се потврдила валидност њихових закључака и препорука.

јумима како би се потврдила валидност њихових закључака и препорука.

Ревизор може дефинисати релевантне стандарде успешности на основу:

- интерних критеријума: наведених циљева, прошлих резултата, политика, поступака, изјава, одлука, буџета, пословних планова и капацитета;
- екстерних критеријума: правне регулативе, агроиндустријских стандарда, студија о продуктивности, трендова, компаративне анализе и стручне литературе;
- претходних, а сличних, задатака.

У зависности од околности, ревизор се може споразумети са клијентом о коришћењу само интерних или екстерних критеријума, док се увек преферира коришћење објективних стандарда, јер они обезбеђују ревизорским налазима ауторитативнију основу (Вајт и др., *Анализа и коришћење финансијских извештаја*, 2008, стр. 11-12.).

Најуопштенија препорука је да је пожељно постићи споразум са менаџментом пољопривредног предузећа о послу чија ревизија се обавља, пре него што се приступи развоју посебних налаза и препорука.

По реализацији прве две фазе, приступа се оцени система интерне контроле које иначе имају велики значај у сваком, па и пољопривредном предузећу. Ова фаза слична је оцени интерне контроле која се обавља при ревизији финансијских извештаја, али ревизора у вези са пословањем првенствено занимају следећа питања:

- да ли су поступци контроле у складу са основним правилима, одобрењем за рад или преузетом одговорношћу;
- да ли контрола функционише у складу са потребама менаџмента и на најефикаснији и најеконичнији начин;
- да ли систем контроле обезбеђује адекватно осигурање ресурса, прихода и расхода пољопривредног предузећа;

Када се добију задовољавајући одговори на постављена питања, ревизор пословања пољопривредног предузећа би требало да усмери пажњу на следећа подручја, чије евентуално постојање може указати на проблематична питања која треба даље истражити ради дефинисања посебних налаза и препорука:

- неустављање критеријума за оцену успеха, продуктивности и ефикасности од стране менаџмента;
- недовољна јасност и конкретност у писаним инструкцијама;

- недовољна оспособљеност запослених за поједине дужности;
- неправилно или недомаћинско коришћење ресурса;
- лоши организацијски споразуми;
- нагомилавање посла.

Уколико су претходне три фазе квалитетно спроведене, ревизор пословања не би требало да има посебних проблема у реализацији развоја посебних налаза и препорука. У начелу, за ову фазу требало би да се примени следећи приступ:

1. идентификовати посебан проблем, тј. шта је неисправно или погрешно;
2. утврдити да ли су услови изоловани или распрострањени;
3. што прецизније квантификовати недостатке;
4. идентификовати одговорна лица за уочене недостатке;
5. одредити корективне и превентивне акције и формулисати препоруке.

Ревизор пословања пољопривредног предузећа увек треба о својим налазима да разговара са лицима одговорним за поједина подручја недостатака, како би сакупио што више информација о проблему, као и могућностима његовог превазилажења. По окончању ове фазе, приступа се креирању писаног извештаја о извршеној ревизији пословања пољопривредног предузећа и његовом достављању корисницима, као последњој фази ревизије пословања.

3. Резултати и ревизорски извештај

Већ смо истакли да, као и код ревизије финансијских извештаја, и код ревизије пословања пољопривредног предузећа поступак ревизије започиње преузимањем обавезе обављања ревизије и, с тим у вези, ревизорска фирма клијенту упућује писмо о преузимању те обавезе (писмо се, наравно, не упућује ако ревизију пословања врше интерни ревизори, али је методологија идентична). У том писму уобичајено се наводе методе које ће бити коришћене и које могу бити сличне методама ревизије финансијских извештаја (интервју, посматрање, преглед докумената, аналитички поступци и друго).

Интервјуисање је веома употребљива метода за ревизију пословања пољопривредног предузећа, јер коментари и предлози запослених у предузећу могу омогућити ревизору да утврди поједине неефикасности предузећа и могућности побољшања. Поред интервјуисања, посматра-

ње обављања посла чија ревизија се врши може ревизору помоћи да закључи да ли се посао обавља ефикасно и ефективно и да ли би евентуално неки други приступ обављању тог посла могао да обезбеди боље резултате (нпр. неквалитетна сетва, у погрешно време, слаба анализа земљишта и сл.)

Велика разлика између ревизије финансијских извештаја и ревизије пословања пољопривредног предузећа је у квантитету и квалитету прикупљених доказа. Код ревизије финансијских извештаја то је регулисано стандардима (код нас су то Међународни стандарди ревизије – МСР) и концептом материјалности, док код ревизије пословања то није случај, јер не постоје општеприхваћени стандарди нити задовољавајући степен сагласности у стручној литератури. Међутим, чињеница је да би ревизор пословања пољопривредног предузећа требало да има довољно поуздану основу за мишљење исказано у ревизорском извештају, што се наводи и у препорукама Америчког института овлашћених јавних рачуновођа: „Треба прикупити довољне, компетентне и релевантне доказе ради стварања поуздане основе за ревизорову процену и закључак о организацији, програму, активности или функцији подвргнутој ревизији, а документ о обављеном послу треба задржати у облику радних папира“ Бојнтон и Џонсон, *Савремена ревизија*, 2011, стр. 123).

Наведене препоруке веома су сличне смерницама које, у погледу обезбеђења довољно поуздане основе за изражавање ревизорског мишљења, даје МСР 200 – *Циљ и општи принципи ревизије рачуноводствених извештаја*. Кључна разлика је у томе што код ревизије пословања ревизор своје мишљење и препоруке наводи у прилично слободној форми, док су код ревизије финансијских извештаја облик и садржај ревизорског извештаја одређени захтевима МСР.

Извештај о ревизији пословања пољопривредног предузећа обично описује циљеве, делокруг и приступ послу, као и специфична открића и препоруке, а сврха му је изношење разумљивих чињеница и разлога за поједине закључке које је ревизор извео. Навођење делокруга и начина приступа требало би кориснику ревизорског извештаја да буде од користи за разумевање евентуалних открића и имплементацију препорука. Поред тога, напомена у ревизорском извештају о усмерености конкретне ревизије пословања ка недостацима и подручјима за унапређење, а не на добре стране предузећа, може бити веома значајна за кориснике.

Препоруке у ревизорском извештају понекад се односе на питања која није могуће прецизно одредити, те у том смислу ревизор пословања пољопривредног предузећа може указати да је предметну област потребно истражити у мери која битно превазилази планирани обим ревизије. Оваква, евентуално изнета сугестија, требало би да буде поткрепљена разлозима који су ревизора пословања навели на такав закључак. На крају извештаја потребно је навести да је предмет пажње било пословање пољопривредног предузећа за време одређеног периода, што може бити веома значајна напомена. Резимирајући излагања о извештају о ревизији пословања пољопривредног предузећа, можемо закључити да извештај о ревизији пословања обично не садржи мишљење о укупном пословању, већ се коментаришу поједини налази. Наведена констатација и чињеница да не постоје јединствени критеријуми мерења упоредиви са општеприхваћеним начелима, суштински разликује извештај о ревизији пословања пољопривредног предузећа од извештаја ревизора финансијских извештаја.

5. Дискусија

С обзиром на чињеницу да у Републици Србији пољопривредна предузећа не користе услуге ревизије пословања, за потребе овог рада пратили смо два пољопривредна предузећа приближно исте величине, што се види по скоро истом расположивом броју хектара обрадиве земље истог квалитета и приближно истој оствареној нето добити у 2012. години. Предузећу А смо у току 2013. пословне године бесплатно пружали услуге ревизије пословања, а предузеће Б је пословало као и до тада, без те услуге. Резултат смо мерили на основу података о нето добити из биланса успеха обају предузећа.

Предузеће	Обрадива земља у Ха	Нето добит у дин. 2012.г.	Нето добит у дин. 2013.г.	Разлика у дин. 2013-2012.г.	Разлика у % 2013/2012.г.
А	110	2.200.000	2.900.000	+700.000	+32
Б	116	2.280.000	2.400.000	+120.000	+5

Табела 1 - Добит пољопривредних предузећа са и без ревизије пословања

Из Табеле 1 јасно се види да је добит пољопривредног предузећа Б, које није користило услугу ревизије пословања незнатно повећана за око 5%, док је предузеће А, користећи услугу

ревизије пословања своју добит повећало за трећину или око 32%. Ако узмемо у обзир и чињеницу да је вредност пружене услуге ревизије пословања била око 100.000,00 дин, предузеће А и даље би имало повећање добити у години у којој је користило ревизију пословања за око 600.000,00 или око 26%, што представља заиста велики раст нето добити у односу на претходну годину. Дакле, приближно иста предузећа исказују екстремно различиту добит у односу на чињеницу да ли користе или не услугу ревизије пословања, што указује на значај будућег коришћења те услуге у пољопривредним предузећима, као и да остварене користи умногоме премашују трошкове коришћења те услуге.

Закључак

Ревизија пословања пољопривредног предузећа требало би да постане значајан сегмент ревизије уопште, јер је Република Србија углавном опредељена ка пољопривреди. Потребна за ревизијом пословања пољопривредних предузећа веома је велика у Републици Србији, али наша пољопривредна предузећа имају ограничења сазнања о ефектима коришћења те услуге, а још мање о финансијским могућностима примене. Због тога смо уверени да би и држава, у оквиру најављених бесплатних консалтинг услуга пољопривредним предузећима, требало да определи одређени износ и за услуге ревизије пословања пољопривредних предузећа. Користи евентуалне примене ревизије пословања пољопривредних предузећа треба посматрати у ужем и ширем контексту.

Ужи контекст посматрања подразумева користи које би пољопривредно предузеће остварило по обављеној ревизији сопственог пословања, као што смо и ми показали на конкретном примеру. Те користи се материјализују и у наводи и препорукама ревизора пословања у ревизорском извештају, а подразумевају: упоређивање пословања или његовог дела са дефинисаним критеријумима, лоцирање, идентификацију и квантификацију појединачних проблема и конкретне препоруке за пословање, чиме пољопривредно предузеће треба да значајно побољша сопствене пословне перформансе. Међутим, веома је важно нагласити да ревизија пословања пољопривредног предузећа неће сама по себи допринети побољшању, већ је задатак органа управљања пољопривредног предузећа да изнете препоруке у ревизорском извештају на оптималан начин имплементирају у пракси и тиме допринесу побољшању сопственог пословања. Тек тада би ревизија пословања у потпуности оправдала

сврху свог постојања и омогућила да се остваре веће користи у односу на трошкове ревизије пословања.

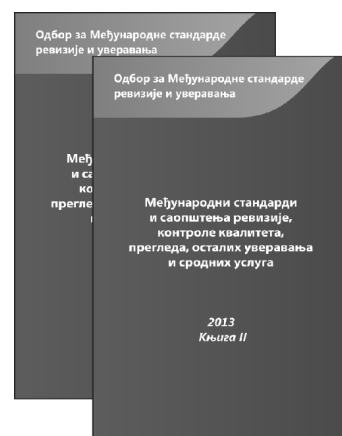
У овом раду основна интенција је била анализирање могућности и користи ревизије пословања пољопривредног предузећа. У том смислу, основна хипотеза, да се применом ревизије пословања у пољопривредном предузећу остварују знатно веће користи од трошкова, у потпуности је потврђена, што нам је конкретно илустровало презентована студија случаја. Уверени смо да ће пољопривредна предузећа у Републици Србији почети да користе услуге ревизије пословања и тиме знатно унапредити сопствене пословне перформансе и конкурентност на глобалном тржишту.

Литература

1. Bubić J, Hajnrih J. (2012.) *The analyses business performances of agricultural enterprises in Vojvodina during the current crisis*, Economics of agriculture, The Balkan Scientific Association of Agrarian Economists, Institute of Agricultural Economics, Academy of Economic Studies, 2012, No 2, p. 183-195, Beograd.
2. Boynton W. and Johnson R. (2001.) *Modern Auditing*, 7th Edition, California State Polytechnic University, Los Angeles.
3. Dukić D, Majstorović A. i Aničić J. (2013) "Obim i vrste usluga menadžment konsaltinga u MSP u Vojvodini", *Industrija*, Ekonomski institut, 2013, No 3, p. 147-167, Beograd.
4. IFAC, (2004.) *Међународни стандарди ревизије*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд.
5. Majstorović A. (2011.) *Teorija i politika bilansa*, Fakultet za ekonomiju i inženjerski menadžment, Novi Sad.
6. Majstorović A, Dukić D. i Zogović M. (2013) *Model procene vrednosti poljoprivrednog zemljišta*, Economics of agriculture, The Balkan scientific Association of Agrarian Economists, Institute of Agricultural Economics, Academy of Economic Studies, 2013, No 2, p. 355-365, Beograd.
7. Porter B, Hatherley D. and Simon J. (2002.) *Principles of External Auditing*, 2th Edition, Cranfield School of Management.
8. 10.White G, Sondhi A. and Fried H. (2003.) *The Analysis and Use of Financial Statements*, 3rd Edition, Grace and White, Inc, London.

Међународни стандарди и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга

Савез рачуновођа и ревизора Србије, у сарадњи са Савезом рачуновођа и ревизора Републике Српске и Институтом сертифицираних рачуновођа Црне Горе, сходно правима и обавезама по основу чланства у Међународној федерацији рачуновођа (IFAC) и по овлашћењу Одбора за Међународне стандарде ревизије и уверавања извршио је превод најновијег издања Међународних стандарда ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга.



Доц. др Миле
СТАНИШИЋ*

Документовање контрола финансијског извештавања

Резиме

Поузданост финансијског извештавања, поред осталих значајних фактора, зависи и од доброг документовања контрола. Документовање контрола треба да се врши на нивоу компаније и на нивоу активности, а његов циљ је побољшање поузданости интерне контроле и омогућавање ефективног мониторинга. За ефективно документовање одговоран је менаџмент компаније. Обавеза ревизора је да у току ревизије документује контроле путем наративног описа, дијаграма тока или преко матрице, у сврху сагледавања могућности настанка материјално значајних грешака и њиховог лоцирања, затим у сврху сагледавања контролних процедура, динамике њихове примене и идентификовања лица одговорних за њих.

Кључне речи: документовање контрола, корпоративно управљање, финансијске трансакције, дијаграм тока.

Увод

Процењивање ефективности интерних контрола над финансијским извештавањем одређених компанија у многим земљама представља законску обавезу. То захтевају финансијска тржишта за компаније чије акције се котирају на њима. Процена ефективности интерних контрола одвија се кроз пет фаза: 1) планирање пројекта, 2) идентификовање значајних контролних циљева, 3) документовање значајних контрола, 4) тестирање и евалуација интерних контрола и 5) извештавање о ефективности интерних контрола.

У скоро сваком субјекту постоји разлика између начина на који се очекује да систем функционише и његовог стварног функционисања. Понекад су ове разлике мале, а понекад нису. У фази процене ефективности интерне контроле циљ ревизора је да сакупи и анализира документацију о начину на који очекује да систем функционише. Докази се сакупљају да би се утврдило како систем заиста функционише у пракси.

Недостатак документације не значи да контрола не постоји. У многим случајевима то може само да значи да постојећа контрола, која је можда неформално развијена, није документована. У неким случајевима можда ће бити потребно да се прошири обим овог пројекта да би се укључи-

* Универзитет Сингидунум

ло документовање контрола када адекватна документација не постоји.

Овим радом указује се на значај адекватне документације интерне контроле. Биће представљен садржај предвиђене кључне документације за значајне контролне циљеве на нивоу субјекта и захтеви за документацијом за контролу на нивоу активности. Затим, извршиће се приказ три технике документовања интерне контроле: графичко документовање, наративно и матрично документовање.

1. Дефинисање документације интерне контроле

За менаџмент и за ревизора битно је дефинисати шта јесте документација, а шта није документација, као и важност документације. Документацију интерне контроле чине формални документи у виду политика и процедура које доноси менаџмент предузећа са циљем обезбеђења постизања циљева предузећа.

Адекватна документација интерне контроле је важна ради побољшања поузданости интерне контроле, као и ради омогућавања ефективног мониторинга.

Побољшавање поузданости интерне контроле. Документација о политикама и процедурама интерне контроле побољшава ефективност и поузданост интерне контроле. Без одговарајуће документације учинак система зависи искључиво од вештина и компетентности појединца одговорног за спровођење процедуре контроле. Као такав, учинак може у великој мери да варира током времена. Адекватна документација смањује ово варирање омогућавањем сталног ширења кључних информација, односно политике или процедуре која се спроводи, ко је спроводи, када и у коју сврху. Уз то, јасним навођењем параметара у оквиру којих се може спровести процедура контроле, једноставније је идентификовати одступања од политике или процедуре – односно, материјалне слабости могу се идентификовати.

Омогућавање ефективног мониторинга. Од менаџмента се захтева да квартално извештава о материјалним променама у интерној контроли. Тако је једна од најзначајнијих карактеристика компоненте мониторинга система интерне контроле субјекта његова способност да идентификује промену. Документација олакшава овај елемент мониторинга. Документовање није ништа више од интерне контроле, као што и одраз особе у огледалу у ствари представља њу саму. Међутим, као и слика у огледалу, докумен-

товање интерне контроле треба да представља крајње тачно приказивање стварног система. Промене у документацији треба да представљају промене у самој интерној контроли. Праћењем ових промена у документацији ревизор или менаџер ефективно прати промене у интерној контроли.

Уз повећање укупне ефективности интерне контроле, документовање такође олакшава оцењивање ефективности од стране менаџмента односно ревизора, давањем основе за:

- оцену ефективности пројекта – његове дизајнираности.
- планирање тестова оперативне ефективности.

На крају, ревизорски стандард који је донео ПСАОВ (*Public Company Accounting Oversight Board*) сматра неадекватну документацију недостатком интерне контроле који може достићи ниво материјалне слабости.

Такође, потребно је знати *шта није документација*. Као што аналогија са одразом у огледалу указује, документацију о интерној контроли не треба никад мешати са самом интерном контролом. На сличан начин, сама документација политике или процедуре контроле не пружа никакав доказ у прилог оперативној ефективности контроле. На пример, документација о вредностима субјекта и његова опредељеност за интегритет и етичке вредности пружају ревизору полазну основу за утврђивање да ли је његова корпоративна култура погодна за ефективне контроле. На основу тумачења изјаве о вредностима, може се утврдити да је намера политика у складу са снажним контролним окружењем, али документација, сама по себи, међутим, неће омогућити доношење закључка о томе да ли та политика функционише на начин на који је пројектована. У прилог закључку о пословању потребно је да ревизор сакупи доказе спровођењем тестирања. Субјекат који има аутоматизоване одређене пословне процесе повезане са контролом није ослобођен ове обавезе тестирања спровођења контроле.

2. Оцена адекватности постојеће документације

Главни циљ сваког ревизорског ангажмана је евалуација ефективности интерних контрола. У овој фази процене ефективности интерних контрола ревизори желе да идентификују постојећу документацију клијента о контролама и да оцене да ли оне адекватно подржавају тврдњу менаџмента независним ревизорима о томе да ли су контроле пројектоване на одговарајући на-

чин. Приликом оцењивања адекватности документације треба утврдити да ли су сви значајни контролни циљеви размотрени и да ли је документација довољна.

Разматрање свих значајних циљева. Контролни циљеви су подциљеви процеса који се морају остварити у свакој од фаза процеса путем система интерних контрола, како би се остварио пословни циљ. Сврха пословних циљева је утврђивање омера или количине резултата које систем треба да постигне у односу на количину искоришћених средстава. Контролни циљеви треба да буду конкретни и да приказују сврху интерних контрола. Контролни циљеви упућују на активности и механизме који спречавају активирање потенцијалних ризика. Увек се исказују тако да почињу са: „Осигурати да ...“ Приликом дефинисања контролних циљева ревизори морају имати на уму да контролни циљеви не представљају појединачне контроле, па их на такав начин не могу формулисати. Примера ради, у процесу набавке контролни циљ може бити „осигурати да су рачуни плаћени само за примљену робу или услуге“ или у процесу службених путовања „осигурати да се са буџетске позиције за службена путовања извршавају исплате само за ту намену“. Контролни циљеви

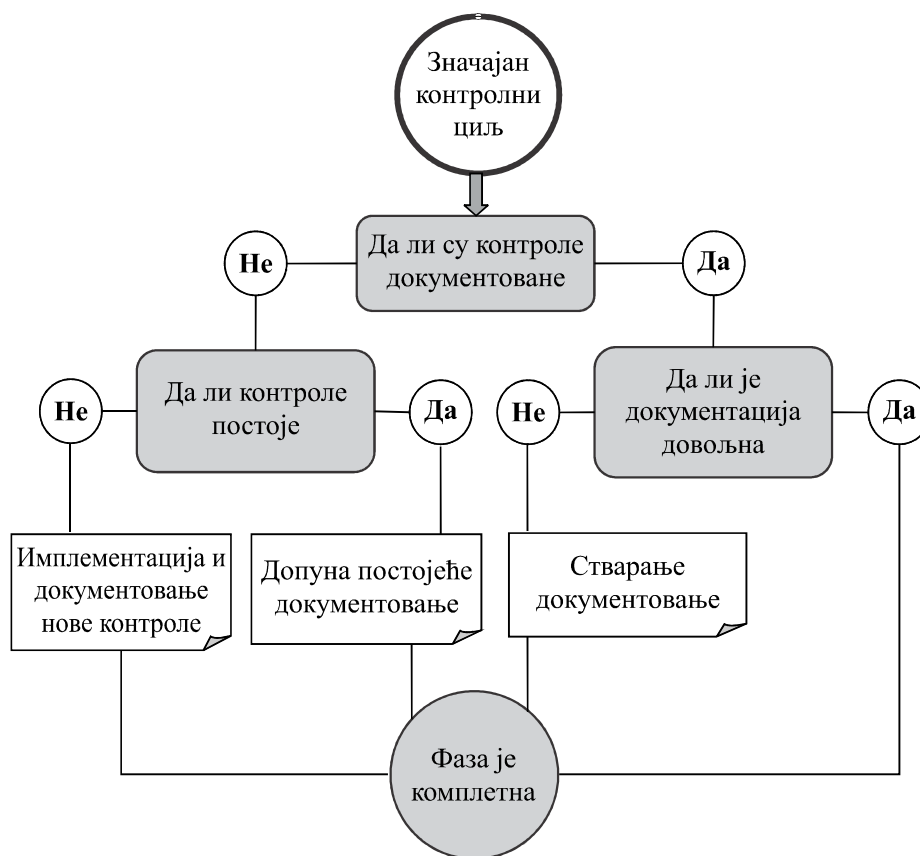
чине основу за процењивање система интерних контрола.

Политике и процедуре контроле треба документовати за све значајне контролне циљеве. Ако политике контроле нису документоване за одређене идентификоване значајне контролне циљеве, ревизори треба да утврде да ли:

- контроле не постоје да би оствариле наведени циљ контроле и у том случају субјекат мора да пројектује, имплементира и документује нове процедуре контроле.
- контроле постоје да би оствариле контролни циљ; међутим, оне су неформалне, саопштене усмено или на неки други начин нису документоване. У овом случају, одговарајућа документација мора постојати да би се олакшала оцена ефективности пројекта контроле.

Довољност документације. Да би била довољна, документација треба менаџменту и независном ревизору да омогући да:

- Утврде да ли су политика или процедура адекватно пројектовани тако да:
 - креирају окружење које омогућава ефективно функционисање контрола на нивоу активности;



Слика 1 - Оцена адекватности постојеће документације клијента

Табела 1 - Повезаност значајних контролних циљева корпоративне културе са примерима политика и процедура контроле

Контролни циљ	Пример политике или процедуре контроле
<p>Артикулисање и саопштавање кодекса понашања и других политика у вези са прихватљивом пословном праксом, сукобом интереса или очекиваним стандардима етичког и моралног понашања</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Свеобухватни кодекси понашања су састављени, постоје у субјекту и периодично се саопштавају свим запосленима. • Утврђене су процедуре које омогућавају запосленима да предузму одговарајуће активности како би пријавили неприхватљиво понашање које приметите. • Управни одбор (или надзорни одбор) оцењује корпоративну културу и „тон на врху“. • Кодекс понашања и етички стандарди субјекта се саопштавају спољним странама, као што су добављачи и клијенти. • Постоје механизми повратних информација од спољних страна који им омогућавају да саопште забринутост због корпоративне културе и етичког понашања.

- лица која обављају додељене функције благовремено спрече или открију материјалне нетачности у финансијским извештајима;
- пројектују и обаве процедуре за тестирање оперативне ефикасности контрола.

Слика 1. приказује овај процес оцењивања адекватности постојеће документације. Поступци у овом процесу који су затамњени представљају корак један у процесу, а то је оцена адекватности документације. Незатамњени поступци представљају корак два у процесу, а то је стварање постојеће документације.

Основно питање које се поставља менаџменту и ревизору је шта треба документовати. Документација контрола треба да садржи следеће елементе:

- везу између контролног циља и политике или процедуре контроле;
- опис политике или процедуре контроле који остварује контролни циљ. Табела 1 укључује пример политика и процедура контроле за контролни циљ корпоративне контроле.
- Информације:
 - како су трансакције започете, евидентирани, обрађени и пријављени;
 - о току трансакција, како би се утврдило где се могу појавити материјалне нетачности због грешке или преваре;
- Опис:
 - како се примењује процедура контроле;
 - ко је одговоран за обављање процедуре;
 - колико често се процедура обавља.

Према COSO систему, систем интерне контроле се оцењује на нивоу ентитета (субјекта) и на нивоу активности. Исто тако, и документова-

ње политика и процедура врши се на нивоу ентитета и на нивоу активности.

3. Документовање политика и процедура на нивоу субјекта

Документација о корпоративном управљању. Једна од популарнијих дефиниција корпоративног управљања је следећа:

Корпоративно управљање је систем путем којег се пословне корпорације усмеравају и контролишу. Структура корпоративног управљања одређује расподелу права и обавеза између различитих учесника у корпорацији, као што су одбор, менаџери, акционари и остали носиоци интереса и наводи правила и процедуре одлучивања о корпоративним питањима. На тај начин оно такође обезбеђује структуру кроз коју се одређују циљеви компаније, начини остварења тих циљева и мониторинг учинка (OECD, *Encyclopedia about Corporate Governance*, 1999)¹.

У САД, Правила Комисије за ХоВ, берзи и други закони и прописи (нпр. Федералне смернице за кажњавање) генерално доприносе томе да компаније чијим акцијама се јавно тргује имају релативно формалне, добро документоване политике које описују контроле на нивоу субјекта које се односе на следеће широке области контроле:

- корпоративну културу,
- усклађеност циљева и контрола,
- идентификацију ризика,
- обелодањивање контрола и процедура,
- процес финансијског извештавања на највишем нивоу.

1) Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), *Encyclopedia about Corporate Governance*, April 1999, www.encycogov.com.

Приликом оцењивања адекватности документације која се односи на политике корпоративног управљања субјекта, ревизор ће можда желети да допуни своје читање документације субјекта анализом документације о конкуренцији субјекта или о другима у тој области. Таква документација је обично расположива на веб-страницама субјекта, у одељку о односима са инвеститорима. Такође ревизор треба да има у виду консултовање са правним саветницима за Комисију за ХоВ, како би утврдио која је уобичајена документација о корпоративном управљању доступна за сличне компаније.

У наставку текста дат је кратак опис релевантне документације о корпоративном управљању која се може бавити тим циљевима контроле на нивоу субјекта.

Повеља одбора директора (односно надзорног одбора, управног одбора). Субјекат треба да има документ који описује функционисање њеног одбора директора. Ови документи, који се обично називају „повеље“, варирају између субјекта. Већина повеља углавном садрже следеће, што може ревизору да помогне у документовању неопходном за велики број значајних контрола на нивоу субјекта:

- мисију или сврху;
- чланство у одбору, укључујући и број њихових чланова, квалификованост, захтевану независност, континуирану едукацију и одабир;
- улоге и одговорности одбора. За потребе документовања значајних контрола, овај део Повеље одбора директора треба пажљиво размотрити. Табела 2 обезбеђује листу одговорности одбора.

Типично, одбор директора субјекта ће извршити своје обавезе у великој мери кроз комитете, а сваки од њих треба да има повељу сличну повељи одбора директора. Одговорности комитета које су релевантне за сврху интерне контроле обухватају следеће:

- независност ревизијских ангажмана (тј. Одбора за ревизију);
- компензацију и бенефиције запослених;
- управљање ризицима;
- технологију планирања;
- етику.

У циљу извршења одговорности, важно је да одбор и његови комитети добијају поуздане и тачне информације на време. Приликом разматрања документације субјекта у вези са одговорношћу одбора, требало би утврдити на који се начин сакупљају и саопштавају одбору информације о компанији.

Кодекс понашања. Писани кодекс понашања може помоћи субјекту да постигне одређене значајне контролне циљеве на различите начине, укључујући:

- повећану свест и осетљивост за етичка питања међу својим особљем;
- јасне смернице о дозвољеном и недопустивом понашању.

Табела 2 - Примери одговорности одбора директора

Следи **пример одговорности одбора директора** који директно упућују на значајне контролне циљеве. Ови примери су узети из стварних повеља одбора директора од неколико субјекта. Повезани контролни циљеви наведени су у заградама.

- Прати и управља потенцијалним сукобима интереса менаџмента и одбора (Корпоративна култура);
- Разматра и усваја изјаве кључних политика развијених од стране менаџмента који се односе на корпоративно управљање, укључујући етику и кодекс понашања (корпоративна култура);
- Прати и оцењује властити рад (корпоративна култура);
- Прати укупну ефикасност пракси корпоративног управљања ентитета (корпоративна култура);
- Обезбеђује да чланови вишег менаџмента поседују квалификације, искуство и интегритет да врше одређене улоге. (Персонал субјекта);
- Оцењује рад генералног директора (CEO - *chief executive officer*) субјекта. (Персонал субјекта);
- Разматра и одобрава свеукупни стратешки план субјекта, укључујући и велика одступања од одобреног плана (усклађивање циљева и контрола);
- Разматра и одобрава оперативне планове и буџете (усклађивање циљева и контрола);
- Идентификује главне ризике субјекта и имплементира и надгледа систем управљања ризицима (идентификација ризика);
- Процењује адекватност и облик компензације и других подстицаја кључном руководству (идентификација ризика);
- Разматра и одобрава значајне трансакције (финансијско извештавање на највишем нивоу);
- Одобрава годишње и кварталне финансијске извештаје, укључујући дискусије и анализе руководства (финансијско извештавање на највишем нивоу).

Корпоративна култура представља процес социјализације који подразумева успостављање вредности, норми и заједничка веровања. Писани кодекс понашања у великој мери помаже у овом процесу.

Форма и садржај кодекса у великој мери могу да варирају. Типично, кодекс понашања упућује на:

- изјаву о вредностима субјекта,
- људе или групе људи на које утиче субјекат, на пример, акционари, клијенти, добављачи и запослени,
- дискусију о врстама етичких проблема на које ће особље субјекта вероватно наићи и смернице о томе како треба да се реше ове ситуације,
- идентификацију кључних понашања која су прихваћена, и оних која нису прихваћена на радном месту,
- како да се идентификују и реше сукоби интереса,
- како да се пријави кршење кодекса и коме,
- последице кршења кодекса,
- уопштено, како се извештава о прекршајима који треба да се истраже.

Обелодањивање повеље одбора. Обелодањена повеља комитета структурирана је на начин који је сличан другим структурама одбора директора или комитета. На пример, обично треба да садржи опис њене намене, састав и квалификацију чланова и њихове одговорности. Кључни елементи повеље су:

- Састав и квалификације чланова комитета:
 - SEC је навео да би комитет требало да укључи главног руководиоца рачуноводства или контролора, главног руководиоца за управљање ризиком субјекта, као и главног руководиоца за односе са инвеститорима.
 - Чланови треба да имају одговарајуће искуство или обуку у SEC (*Securities and Exchange Commission*) извештавању и обелодањивању значајних питања.
 - Чланови треба да имају приступ информацијама и статус у оквиру компаније који им допушта да идентификују и процене обелодањене ставке.
- Улоге и одговорности:
 - Дефинише документа за чије је прегледање и објављивање одговоран комитет. Успоставља процес прегледа и објављивања;
 - Успоставља и надзире процес идентификације, обраде и сумирања података који се морају објављивати.
 - Успоставља процедуре за саопштавање информација вишем руководству.

- Даје смернице за процедуру евалуације објављених информација.
- Успоставља канале комуникације са генералним директором (CEO - *Chief Executive Officer*) и главним финансијским директором (CFO - *Chief Financial Officer*), независним ревизорима и службеницима Комисије за хартије од вредности.
- Утврђује одговарајући начин документовања рада комитета, на пример, за припрему записника, или других периодичних извештаја.
- Евалуација ефикасности обелодањивања контрола субјекта и донетих процедура.

Поред документације о корпоративном управљању значајна је и друга документација, као што су: кадровска политика и приручник за запослене, рачуноводствени приручници и друга документација.

Кадровска политика и Приручник за запослене. Већина компанија документује своје политике људских ресурса и саопштава их својим запосленима кроз приручнике за особље. Кадровска политика може да покрије десетине питања, које се провлаче кроз сва питања од присуства и коришћења мобилног телефона до планова за одмор и питања на радном месту. У циљу процене интерних контрола треба се фокусирати на документацију политика које су најдиректније везане за:

- демонстрирање посвећености надлежности субјекта
- саопштавање порука запосленима о вези очекиваног нивоа интегритета, етичког понашања, и компетентности.

Кадровска политика која обично обухвата значајне интерне контроле односи се на:

- регрутовање потенцијалних запослених и чланова одбора, укључујући скрининг провере бекграунда,
- запошљавање нових радника,
- оријентацију нових запослених, укључујући и ангажовање вишег менаџмента изван предузећа,
- континуирану обуку, укључујући и обуку чланова управног одбора,
- компензацију и бенефиције,
- промоцију,
- процену учинка и повратне информације,
- дисциплинске мере,
- процедуру отказивања уговора о раду.

Питања као што су сукоб интереса и прихватљиво коришћење имовине предузећа могу бити укључена у приручник за особље предузећа.

Рачуноводствени приручници. Рачуноводствени приручник предузећа треба да обезбеди информације које се односе на поступке који се користе за снимање и обраду рачуноводствених информација, докумената које захтева процес и одговарајућих процедура контроле. Обично, ова информација је веома корисна за документовање контрола на нивоу активности. Међутим, рачуноводствени приручник може да обезбеди неку документацију која је значајна за контроле на нивоу предузећа, нарочито оне везане за контролне циљеве на највишем нивоу финансијског извештавања.

У ту сврху, када се прегледа рачуноводствени приручник предузећа, треба потражити документацију у вези са:

- процедурама и повезаним контролама за затварање књига на крају обрачунског периода;
- процесом који се користи за идентификацију нерутинских, несистематских ставки дневника и одобрења која су потребна пре него што се оне евидентирају;
- рекласификацијом и другим прилагођавањима која су потребна да би се комбиновале финансијске информације различитих пословних јединица или на други начин припремили финансијски извештаји;
- процесом који се користи за припрему значајних рачуноводствених процена.

4. Документовање контрола на нивоу активности

Рачуноводствена обрада трансакција је по правилу линеаран процес, као што је приказано на Слици 2.

Читајући слева на десно, субјекат ступа у трансакцију, на пример, куповину сировина. Та трансакција генерише податке, од којих су неки значајни за рачуноводствени процес, а неки нису. На пример, опис купљених ставки, износ који је плаћен и тренутак када је роба примљена важни су за признавање, мерење, приказивање

или обелодањивање трансакције у финансијским извештајима. Број фактуре продавца такође је укључен као део података о трансакцији, али та информација није релевантна за потребе рачуноводства.

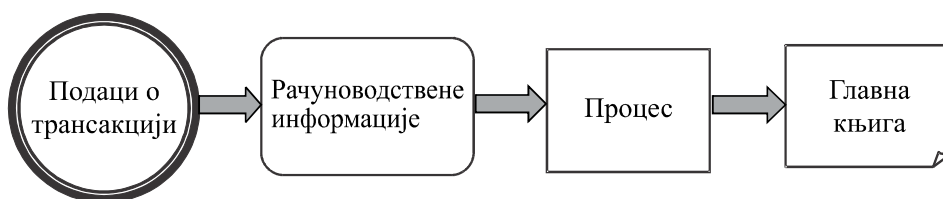
"Сирови" подаци о трансакцији морају се трансформисати у податке који се могу обрадити у рачуноводственом систему, односно у информације које ће на крају допринети књижењу путем задуживања и одобравања у главној књизи. Када се рачуноводствене информације припреме, трансакција улази у рачуноводствени систем да би била призната и вреднована за потребе финансијског извештавања. Као што је назначено на Слици 2, може се захтевати више одвојених корака у обради пре него што се информације на крају унесу у главну књигу и у другу рачуноводствену евиденцију.

Читав овај процес, који почиње прикупљањем "сирових" података о трансакцији и завршава уношењем у главну књигу, је ток обраде на нивоу активности. У овом процесу, сирови подаци се мењају – комбинују са другим подацима, сабирају, множе, одузимају и деле, или се њима манипулише на други начин, да би се створиле нове информације. Контроле су потребне да би се обезбедило да информације, пролазећи кроз овај вишефазни процес, задрже свој првобитни интегритет. Оне морају остати комплетне и тачне. Сам ток обраде такође мора да задржи свој интегритет, прихватањем свих валидних трансакција и спречавањем неауторизованих да буду укључене у систем.

Приликом оцењивања ефективности значајних контрола на нивоу активности, треба оцијенити интерне контроле тока обраде, узете у целини. Зато, приликом документовања контрола на нивоу активности, неопходно је разумевање структуре контроле за читав ток, почев од података о трансакцији, па све до књижења путем задужења и одобрења адекватних рачуна.

Захтеви у вези са документацијом. Пре почетка документовања контроле на нивоу активности, ревизор би требало да има потпуно разумевање:

- пословних циљева у целој компанији,
- значајне класе трансакција које компанија рутински обавља са циљем остваривања тих циљева,



Слика 2 - Обрада рачуноводствених трансакција

- ризика финансијског извештавања повезаних са тим трансакцијама и
- контролних циљева који се односе на те ризике.

Ревизор треба да разуме шта треба укључити у документацију контрола. Основно је назначити однос у каквом се налази процедура контроле са контролним циљем и дати опис контроле који је довољан да измери ефективност пројекта.

Разумевање ових ставки ревизору омогућава да усмери своје напоре на документовање само контрола које треба да буду предмет тестирања, а самим тим се избегава документовање и тестирање сувишних контрола, укључујући контроле које се односе на безначајне ризике финансијског извештавања.

Ако би ревизор почео процес процењивана под претпоставком да има обавезу да документује све контролне процедуре компаније, онда би он обавио сувишан посао који није потребан, односно посао који не захтева законска регулатива. У САД обим ових захтева усаглашености регулисан је у одељку 404 SOX (*Sarbanes-Oxley Act*).

- Начин на који се документују трансакције компаније потпуно зависи од одлуке ревизора. Документовање контрола треба да садржи све елементе које захтева законска регулатива; у САД то су одређени параграфи ПСАОВ (*Public Company Accounting Oversight Board Auditing Standard No. 2*).
- Документација контрола је довољно детаљна и јасна како би:
 - они на које се односи поступак разумели и били у стању да понове поступак или изврше мониторинг ефикасности контрола.
 - Пројектни тим могао да: 1) процени ефикасност дизајна контроле, и 2) дизајнира тестове оперативне ефикасности.

Дизајнирањем документационе архитектуре биће испуњена ова два циља, која омогућавају испуњење обавезе усаглашености. Међутим, ревизор може одлучити да иде даље од ове усаглашености.

Документација, иако није једна од COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) компоненти, представља саставни део структуре интерне контролне. Висок квалитет документације омогућава ефикасно саопштавање прописаних процедура контроле у целој организацији током времена. Документација омогућава доследно извршавање и мониторинг контрола, омогућава да се интерна контрола институционализује, постане део система, да се мање ослања на стручност и марљивост појединих запослених. Када ревизор дизај-

нира своју контролну документацију, треба да размисли да ли је у стању да оствари ове шире циљеве.

Да би се процес олакшао, може се користити и компјутеризована документација. Приликом одлучивања о најбољем начину за документовање контроле на нивоу активности, добар принцип је да „форма следи функцију“. Треба водити рачуна о томе да је сврха документације да опише ревизорско разумевање како систем обраде на нивоу активности функционише и да то разумевање користи у оцењивању ефективности пројекта његове укупне структуре контроле. Без обзира на форму коју користи за документовање контрола на нивоу активности, ако се придржава одређених кључних принципа, они ће ревизору омогућити да то схвати и да смисао пренесе на директнији, ефективнији начин. У наставку је указано на та кључна начела документовања.

Процес документовања дизајнираности интерне контроле обично подразумева следеће кораке:

1. Одлучивање о циљу (циљевима) за документацију. На пример, да ли се документација припрема искључиво за ревизора (пројектни тим) да би била усаглашена са захтевима процене интерне контроле; или се жели да документација буде дистрибуирана у компанији да би се саопштиле процедуре контроле и одговорности.
2. Одређивање садржаја неопходног да би се постигао циљ ревизора или пројектног тима који врши оцену ефективности интерне контроле.
3. Одлучивање које документационе технике највише одговарају саопштавању садржаја ревизора и служе потребним функцијама.
4. Дизајнирање појединачних аката или свеукупне документационе архитектуре. Без обзира на то која документациона техника се користити, ревизор мора да дизајнира појединачна акта или постави основне смернице за њихово стварање. Такође, ревизор би требало да утврди како су поједини документи међусобно повезани, то јест целокупну документациону архитектуру. Ово осмишљавање и дизајнирање појединачних докумената и укупне архитектуре је флуидан процес у којем један дизајн утиче на дизајн другог документа.

Када се пројектује документација интерне контроле, разматрају се следеће функционалне карактеристике које треба да укључе:

- *Способност снабдевања.* Документација би требало да буде у стању да олакша ажурирање и одржавање пословних процеса, као и промене контрола током времена;
- *Лакоћа прегледа.* Документација интерне контроле треба да буде дизајнирана на пријатан начин. За сврхе усаглашености коју спроводи пројектни тим или спољни ревизори, документација треба да омогући:
 - лаку процену ефикасности дизајна интерне контроле,
 - лакше тестирање контрола;
- *Прикупљање информација.* Креирање нове или ажурирање постојеће документације захтева од људи да прикупе информације о пословним процесима компаније и контролама. Методе документовања ревизора треба да препознају ову потребу и, уколико је могуће, олакшају прибављање и унос потребних информација ради креирања одговарајуће документације.

Према захтеву параграфа 42. PCAOB Auditing Standard No. 2 следеће информације треба да буду укључене у документацију рутинских трансакција:

- дизајн контрола над свим релевантним тврдњама које се односе на све значајне рачуне и обелодањене информације у финансијским извештајима. Документација треба да садржи пет компоненти интерне контроле над финансијским извештавањем;
- информације о томе како се иницирају значајне трансакције, одобравају, евидентирају, обрађују и како се извештава о њима;
- довољно информација о току трансакција да би се идентификовале тачке у којима настају материјално значајне грешке које се могу десити услед грешака или превара;
- дизајниране контроле за спречавање или откривање превара, укључујући и онога ко врши контроле и одговарајуће раздвајање дужности.

5. Врсте техника документовања

У ревизијској пракси обично су познате три технике документовања интерних контрола: документовање дијаграмом тока, наративно и чек листама интерне контроле. Међутим, када се ради само о контролама над финансијским извештавањем, уместо упитника интерних контрола уведен је систем матричног документовања. Он је постао актуелан доношењем Sar-

banes-Oxley закона, иако је био и раније карактеристичан само за финансијско извештавање.

5.1. Дијаграми тока

Токови дијаграма омогућавају да се графички опише укупан ток обраде информација за трансакцију или групу трансакција. Маркери на дијаграму тока могу да се користе да означе тачке у току где се извршавају контролне процедуре и да се оне повежу са самим описом контролних процедура. На дијаграму тока могу бити уграђени наративни описи који читаоцу на вишем нивоу пружају детаљније информације.

Дијаграми тока имају предности и мане. Предности се односе веома ефикасно снимање целокупног тока информација и на лако препознавање тачака у току процеса где се могу појавити грешке и где треба да буду лоциране контролне процедуре. Ова информација помаже у процени ефикасности дизајна и утврђивању контроле која треба да се тестира.

Недостаци ове методе документовања су што не може да снима све елементе потребне документације или пружа неопходан детаљан опис процедура контроле. Због тога мора бити допуњен другим техникама документовања.

Праћење тока информација. Рачуноводствени приручници и други традиционални начини документовања рачуноводствених процеса често се фокусирају на ток докумената кроз систем. На пример, ако се попуни образац као документ о пријему сировина, један приступ документовању представљало би праћење обраде на основу тог обрасца. Да би се разумеле контроле на нивоу активности, обично је ефективније пратити ток *информација*, а не ток докумената. Праћењем тока информација лакше се идентификују процеси који мењају те информације. Увек када се информација измени, настаје ризик од грешке у систему и тај ризик се мора контролисати.

Да би се ревизор фокусирао на ток информација, треба да покуша да ради *уназад*, почев од уношења у главну књигу. Тако ће добити одговоре на низ питања чији циљ је утврђивање *информација* које су створене током процеса и *начина на који су обрађене*. На пример:

- *Шта је унето као задужење за залихе и шта је књижено као одобрење?*

Месечне набавке.

- *Како је настала та информација?*

То је акумулисање индивидуалних трансакција током месеца.

- *Како је настала информација која се односи на индивидуалне трансакције?*

Фактуре су усклађене са примљеним извештајима и куповним налозима и унете у систем на основу реалног времена.

У овом кратком примеру ревизор је брзо утврдио како је информација настала и како је обрађена, од иницирања до уношења у главну књигу. Чињеница да је један примерак куповног налога послат продавцу или да производни менаџери добијају ажуриране податке о пријему сировина није разматрана.

Дефинисање граница система. Рачуноводствени системи имају границе и важно је да их ревизор јасно дефинише. Процедуре контроле субјекта почињу на периметру његовог рачуноводственог система.

На пример, куповина сировина може да почне када субјекат поручи сировине. Тај процес се наставља кроз избор продавца, паковање и отпремање производа. На крају, субјекат добије материјал у складу на наруџбином.

Према овом сценарију, контроле субјекта почињу када он прими робу. Разумно би било даље проширити систем контроле нагоре, на пример, до процедура продавца за одабир и паковање сировина.

За наше потребе, граница система рачуноводства на нивоу активности дефинисана је као тачка на којој се информација о трансакцији одобрава и ауторизује и у којој има формат који се може користити за рачуноводствене потребе (нпр. омогућава уношење као задужење или књижење у корист).

Ова дефиниција границе рачуноводственог система има више важних импликација. Као „чувар“ система, граница система мора да укључи политике и процедуре контроле како би се обезбедило да:

- само валидне, ауторизоване трансакције могу да уђу у ток обраде;
- све валидне, ауторизоване трансакције буду прикупљене за обраду;
- рачуноводствене информације које су прикупљене тачно одражавају услове трансакције.

Документација о контролама на нивоу активности треба да обухвати опис политика и процедура контроле које испуњавају ове циљеве контроле у смислу границе.

Трансакције које нису валидне и које нису ауторизоване могу се укључити у систем на било којем месту у процесу. Зато је контролна граница описана као периметар који обухвата читав ток

обраде. На пример, контроле треба да постоје да би се обезбедило да неауторизовани уноси у дневну књигу не буду унети директно у главну књигу, чиме би се заобишао ток обраде и контроле уграђене у тај ток. Граница се одређује након што се утврди да валидна трансакција постоји, на месту где је информација приказана у форми која садржи рачуноводствену информацију. До тога долази, на пример, након што особље субјекта усклади примљене извештаје и куповни налог са фактуром продавца.

Трансакције наспрот догађајима. Рачуноводствени подаци могу бити генерисани било из трансакција било из догађаја. До сада су разматране контролне импликације везане за пословне трансакције, на пример, куповину сировина. Али шта је са евидентирањем трошкова амортизације? Процес обрачуна и објављивања трошкова амортизације покреће се из трансакције, а не од екстерне странке, већ из неког догађаја, протеклом времена.

Циљеви контроле које се односе на догађаје исти су као и они у вези са трансакцијама. Међутим, начини на који се ти циљеви постижу обично варирају. На граници, трансакције се обично контролишу у реалном времену, на основу трансакције. Одговарајуће овлашћење за сваку трансакцију је критично. Догађаји могу бити изазвани протоком времена. На пример, евидентирање трошкова амортизације покреће се доласком краја месеца. Овлашћење за сваки појединачни догађај није толико критично. Обрада догађаја може се покренути и од самог система. Поступак контроле обично се врши након догађаја, а не у време када се догађај обрађује. На пример, контролер може проверити главну књигу како би обезбедио да амортизација буде евидентирана једном и само једном.

5.2. Наративни опис

Нарација је једноставно опис корака за обраду информација и повезаних контрола. Типично, ова информација се представља као линеаран текст, мада је могуће укључити нетекстуалне елементе (на пример, мултимедијалне датотеке)??, или изгради целокупну документацију архитектуру која је нелинеарна.

Наративни, односно текстуални описи, такође, имају предности и мане. Предност наративног описа за уобичајене контроле на нивоу активности је то што је то најфлексибилнији метод од примарних метода документације. Целокупна структура описивања може да послужи за разне примарне циљеве. На пример, може се

организовати праћење токова трансакција или праћење односа ризика и контролних циљева. Описом се могу веома ефикасно представити токови процеса и контрола. Добро написани наративи о томе како се подаци обрађују и контролишу ће обезбедити природну предност у разматрању ревизорске процене целокупног дизајна ефикасности система. Ова метода документовања одлична је за подршку графичког дијаграма и матрица.

С друге стране, наративи имају и одређене мане. Они могу бити релативно нефлексибилан и крут начин документовања. Када је организациона шема једном описана, тешко је ту шему реорганизовати да служи у друге, различите сврхе. На пример, наративни описи усмерени на помоћ екстерним ревизорима да процене ефективност дизајна контроле, можда неће бити корисни за запослене који треба да знају за које процедуре су одговорни, осим ако се наративи у потпуности поново не напишу. Затим, због статичке природе медија, наративни описи могу бити тешки за одржавање и ажурирање, како процеса тако и контролних промена. Наративни описи лако могу да се "надувају", али то смањује њихову ефикасност. Наративи могу да се користе за снимање свих информација, али превише информација и текста доводе до губитка фокуса и узрокују конфузију.

5.3. Матрице

Матрица је табела која се састоји од редова и колона. То је дводимензионална радна табела која повезује скуп независних променљивих са скупом зависних променљивих (варијабли). Типично контролни поступци обухватају независне променљиве, док зависне променљиве представљају различите податке о контролним поступцима захтеваним документовањем.

Предности овог вида документовања огледају се у веома ефикасном начину приказивања односа или веза између елемената, на пример, веза између контролних поступака и повезаних тврдњи у финансијским извештајима. Овим методом врши се ефикасно структурирање и снимање и саопштавање информација о информацио-ним процесима и контролама, чиме се доводе у везу многе информације. Метод је релативно лак за одржавање и ажурирање.

Матрица има и своје слабости. Она тешко може да „види“ општи ток трансакција и процени ефикасност дизајна контроле. Затим, лако се документује превише детаља, чинећи матрицу незграпном за рад и конфузно.

Приказивање конкретних примера документовања путем матрице, флоучарта и наратива превазилази обим овог рада, због чега примери и нису овде илустровани.

Закључак

За потребе тестирања и евалуације интерне контроле над финансијским извештавањем претходно је неопходно извршити документовање интерних контрола. Документовање интерних контрола подразумева и процену документације интерних контрола компаније. У том циљу ревизор или пројектни тим треба да саставе акциони план за процену постојеће документације. Потребно је утврдити да ли је постојећа документација довољна за евалуацију и план тестирања оперативне ефикасности интерне контроле.

Неопходно је утврдити да постоји документација за све значајне контролне циљеве:

- ако документација не постоји, онда треба утврди да ли: (а) контроле не постоје, или (б) постоје ад хоц или неформалне контроле, али нису документоване;
- ако се контроле не постоје, треба имплементирати дизајн нове контролне процедуре;
- ако контроле постоје, али нису документоване, треба документовати постојеће контроле.

Затим, неопходно је утврдити да ли документација садржи следеће елементе:

- везу између контролног циља и контролне политике или процедуре;
- опис контролне политике или процедуре којом се остварује контролни циљ.

Ревизор треба да дође до информација о трансакцијама, како се оне иницирају, евидентирају, обрађују и како се о њима извештава. У процесу тока трансакција ревизор треба да идентификује тачке где могу настати материјално значајне грешке које могу да наступе услед грешке или преваре. Надаље, у поступку документације ревизор сазнаје како се контролне процедуре примењују, ко је одговоран за обављање процедура и колико често се процедуре обављају.

Литература

1. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), *Guidance for Smaller Public Companies Reporting on Internal Control over Financial Reporting*, USA, July 2006

2. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), *Internal Control - Integrated Framework*, USA, 2013
3. Deloitte & Touche LLP, "Moving Forward—A Guide to Improving Corporate Governance Through Effective Internal Control" 2003
4. Dimitris N. Chorafas, *Implementing and Auditing the Internal Control System*, Palgrave Macmillan, 2001
5. Institute of Chartered Accountants in England and Wales, *Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code*, London ICAEW, 1999
6. Lynford Graham, *Internal Controls: Guidance for Private, Government, and Non-profit Entities*, John Wiley & Sons, 2008
7. Lynford Graham, *Complying with Sarbanes-Oxley Section 404: A Guide for Small Publicly Held Companies*, John Wiley & Sons, 2010
8. Matthew Leitch, *Intelligent Internal Control and Risk Management: Designing High-performance Risk Control Systems*, Gower Publishing, Ltd., 2008
9. Michael J. Ramos, *The Sarbanes-Oxley Section 404 Implementation Toolkit: Practice Aids for Managers and Auditors*, Wiley, 2008
10. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), *Encyclopedia about Corporate Governance*, April 1999, www.encycogov.com.
11. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) Auditing Standard No. 2, *An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements*, 2, 5, 25, 99.
12. Root, Stephen J. *Beyond, Internal Control to Enhance Corporate Governance*, New York, John Wiley & Sons, 1998
13. Rose Hightower, *Internal Controls Policies and Procedures*, John Wiley & Sons, 2008
14. Securities and Exchange Commission, *Concept Release Concerning Management's Reports on Internal Control Over Financial Reporting* (Release No. 34-54122, File No. 57-11-06), USA, 11 June 2006
15. The Institute of Internal Auditors, *A Framework for Evaluating Control Exceptions and Deficiencies*, The Institute of Internal Auditors, 2004
16. Wanda A. Wallace, *Internal Controls Guide*, CCH Incorporated, 2005

Међународни стандард финансијског извештавања (IFRS) за мале и средње ентитете (SME)

Савез рачуновођа и ревизора Србије је сходно правима и обавезама по основу чланства у Међународној федерацији рачуновођа (IFAC) и по овлашћењу Фондације одбора за Међународне рачуноводствене стандарде у сарадњи са Савезом рачуновођа и ревизора Републике Српске и Институтом сертифицираних рачуновођа Црне Горе извршио превод и објавио Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете (IFRS за SME).

Превод Међународног стандарда финансијског извештавања за мале и средње ентитете (IFRS за SME) одобрен је од стране Комитета за преглед који је именовала Фондација одбора за Међународне рачуноводствене стандарде (IASCF) и званично применљив за територију Србије, Црне Горе и Босне и Херцеговине.

Званични превод обухвата: Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете (IFRS за SME), Илустративне финансијске извештаје, Контролну листу презентације и обелодањивања и Основе за закључивање.



др Зоран
МИНОВСКИ*

Мерење перформанси јавног сектора**

Резиме

Мерење перформанси у јавном сектору је процес утврђивања и презентовања тренутног напретка у остваривању претходно утврђених циљева. То се постиже применом различитих мера и показатеља који представљају индикаторе ефикасности и ефективности организационих процеса, функција и запослених који обезбеђују значајне информације о подршци менаџера у одлучивању и управљању. Мерење перформанси у јавном сектору може да се разликује у зависности од коришћених дефиниција и метода. Постоје разлике код ентитета у јавном сектору у вези са врстама показатеља које користе при мерењу перформанси и степена њихове интегрисаности у систем који прати предвиђену стратегију.

И поред позитивних кретања у мерењу квалитета и напорима за његово побољшање постоје минимални докази да се дешавају одређена побољшања квалитета. Ова чињеница је у спречи са политичким трендом, да већа транспарентност услуге из јавног сектора резултира већом одговорношћу и пружањем бољег квалитета услуга. При томе, побољшања перформанси постижу се путем спољашњег надзора, побољшавања знања и вештина, ангажованости и посвећености корисницима услуга, финансијским и нефинансијским стимулансима, побољшавањем регулативе и другим начинима.

Кључне речи: мерење перформанси, јавни сектор, програмски буџет, индикатори о перформансама, ефикасност, ефективност, континуирано побољшавање.

Увод

Мерење перформанси у јавном сектору је континуиран процес при одређивању колико добро или лоше се спроводи неки владин програм. Овај процес обухвата континуирано сумирање података о извршеном процесу да се об-

ради података добије констатација о постигнутом напретку након остваривања програмских циљева. Индикатори о перформансама или мере одређени су као стандарди за утврђивање до које мере су ови циљеви остварени. Индикатори за мерење перформанси могу бити значајни показате-

*) Редовни професор Економског факултета, Универзитета "Св. Кирил и Методиј", у Скопљу

**) Овај напис је објављен у Зборнику 44. симпозијума "Рачуноводствено регулаторно окружење: подстицаји или ограничење привредног раста"

љи за владе и допринети побољшању ефикасности, ефективности и одговорности.

У овом раду биће речи о мерењу перформанси у јавном сектору путем сагледавања програмског буџетирања и његовог остваривања, затим примени система мерење перформанси у јавном сектору, индикаторима перформанси, као и одређеним проблемима у вези са утврђивањем, применом тумачења и извештавањем о успешности пословања ентитета у јавном сектору у вези са постизањем унапред постављених циљева, као и напорима у области њиховог побољшања са циљем постизања бољег квантитативног и квалитативног задовољења захтева у вези са јавним потребама грађана.

1. Буџетирање и врсте буџета

Већина влада широм света и данас сачињава и објављује годишње финансијске буџете као јавна документа. Постоје три главне фазе у буџетском процесу и то припрема, извршење и извештавање. У првој фази утврђују се приоритети за трошења средстава на бази владиних фискалних политика. Буџети су планови за приходе и расходе идућег периода. При томе поднети извештај као јавни документ на транспарентан начин омогућава влади да идентификује њене намере за финансирање средстава. Придржавање ових фискалних политика постиже се у току фазе извршавања. И у трећој фази, путем упоредних анализа, омогућава се влади да идентификује њено пословање у односу на одобрени буџет чиме се сагледава и њена одговорност према грађанима за коришћење средстава.

Дистрибуција буџетских информација омогућава владама да информишу о степену до ког се поклапа реализација њених саставних делова са планом и да објасне те разлике. Буџети су најважнији извештаји који објављују владе за велики број екстерних корисника. Поред финансијских информација неке земље укључују мере за реализацију који обухватају ефикасност и ефикасност у њиховим буџетским извештајима. Одређене земље имају специфичне механизме за сагледавање реалности исхода економских предвиђања повезаних са проценама прихода.

Добром управљању у јавном сектору највише доприноси фискална транспарентност. Она треба да води ка јавној расправи о већини информација неопходних за креирање и резултате из фискалне политике, јачајући на тај начин кре-

дибилитет и разумевање јавности у вези са макроекономском политиком и направљеним избором (одлука).

Буџет такође служи као кључна алатка за финансијско управљање и контролу и чини главни саставни део процеса који омогућава владин или парламентарни надзор над финансијским димензијама пословања. За буџетску контролу већина влада израђују буџет у односу на реалне компаративне планове периодично у оквиру буџетског периода, као и на крају фискалне године.

Постоје различите врсте буџета. Према једној класификацији постоје: буџет са линијским ставкама, програмски буџет, буџет заснован на реализацији, буџет заснован на нули, дугорочни буџет, краткорочни буџет, двогодишњи буџет, вишегодишњи буџет, средњорочни фискални оквир, капитални буџет¹. При томе највише коришћени буџет је буџет са линијским ставкама. У овом буџету су наведене врсте расхода као што су плате, остале накнаде рада, накнаде за прековремени рад, путни дневни расходи, комуникација и транспорт, поштарина, комуналне услуге, гориво, материјал, канцеларијски материјал, текуће одржавање, итд. Ове врсте расхода могу, шире посматрано, бити плате запослених, оперативни и капитални расходи. Законске или административне контроле би могле да буду наметнуте на пренос средстава са једне ставке на друге или између ширих категорија расхода.

Буџет са линијским ставкама је релативно лак за употребу и разумевање. Тако је прикладан не само за државне органе, већ и за грађане. У политичком смислу он је привлачан због тога што се не фокусира на суштинска политичка питања или изборе. Дозвољена је централна контрола инпута тј. исплата готовине пре него што се она искористи. То су униформне и свеобухватне контроле уведене са циљем успостављања већег надзора над јавним расходима.

Међутим, реформе заступљене у буџетском процесу упућују на примене програмског буџета и буџета заснованог на реализацији.

2. Буџет заснован на реализацији и програмски буџет

Буџет заснован на реализацији ставља акценат на то шта у суштини ради влада уместо да се фокусира на издатке које плаћа. Према томе, паж-

1) З.Миновски: *Државно сметководство и сметководство на непрофитни организацији*, Економски факултет, Универзитет "Св. Кирил и Методиј", Скопје, 2004, стр. 158.

ња је усмерена на средства за остваривање постављених циљева, наглашавајући класификацију активности у оквиру различитих функција. Владаина експанзија у САД после другог светског рата довела је до повећања интересовања за перформансе јавног сектора, са циљем ефикаснијег коришћења финансијских средстава. Фокус је стављен на активности и резултате, односно послове који би могли да буду идентификовани и измерени. У вези са овим произашли су бројни проблеми, посебно на националном нивоу. Мерење аутпута владиних операција и услуга је било непрецизно. Инпути су се могли лакше мерити, у односу на аутпуте. Бројна истраживања показала су велике варијације у кључним техникама мерења перформанси јавног сектора. Биле су уведене и статистике за мерење обима посла, но нису показале успех у области трошкова и перформанси. Тако се ова реформа показала као неефикасна.

Буџет заснован на реализацији у суштини је програмски буџет који презентује и мери реализацију и извршење активности са циљем задовољења потреба предвиђених у програмима, на пример број превезених путника, тоне превезеног угља, број извршених хируршких операција, број академских дипломаца и др. Концепт је одличан али његово усвајање и примена су ограничени због одређених проблема који се јављају при дефинисању реализације и њеног повезивања са програмима и трошковима који у вези са њима настају.

Следећа фаза у буџетској реформи у САД нагласила је програмско буџетирање и планирање. Програмско буџетирање било је коришћено као синоним за буџет заснован на перформансима и планирању. При овоме треба истаћи да се програм сачињава на вишем нивоу ентитета и да се може односити на већи број организационих јединица. Програмски буџет је процес у коме се расходи пројектују по одређеним програмима и активностима за наредни буџетски период у коме се за дате импите средстава очекују одређени аутпути (производа и услуга).² Тако се програмско буџетирање више фокусирао према будућности, за разлику од буџета реализације који је фокусиран на оно што се већ догодило. Кључни елемент програмског буџета је дугорочно планирање, постављање циљева, идентификовање програма, квантитативна анализа (cost-benefit анализа), као и анализа ефикасности. Планирање се уобичајено користи да би се утврдили циљеви и програми, као и да би се помогло при њиховом оства-

ривању. Програмирање ће помоћи у усмеравању напора за ефикасно остваривање циљева. Буџетирање подржава финансијска процена потребних ресурса тела за извршавање тих планова.

Програмски буџет је термин који се некад користио као синоним за буџет на бази учинака. Међутим, уобичајено овај термин се користи за облике буџета који показују укупне трошкове у вези са програмима или активностима, независно од броја организационих јединица укључених у извршење различитих аспеката програма или активности. Програмски буџети односе се на основна питања, да ли уопште треба да постоје програми и како могу да се алоцирају ретки ресурси између конкурентних програма. Програмски буџет заснован је на одређеним циљевима владе који могу да буду идентификовани. Тако постоје буџетски програми као групе активности усмерених на остварење циљева владе, на пример контрола заразних болести, искорењивање неписмености и сиромаштва и др. Из искуства развијених земаља може се извести закључак да мали број влада има успешне програмске буџете.

Земље у развоју и транзицији у оквиру различитих економија различито решавају начин мерења резултата. Свака земља има различиту економску развијеност, различито унутрашње организовање, различите политичке организације и различите политичке и економске приоритете. Према томе, не може свака земља идентично постављати јавни сектор у служби грађана. Ту је свакако, присутан процес хармонизације. Узмимо на пример земље Европске уније, међу којима се баријере руше што је могуће више са циљем остварења универзалности система мерења перформанси јавног сектора. Ово је свакако процес еволуције и одвија се споро, имајући у виду разлике које постоје између земаља чланица.

Истовремено, може се говорити о специфичностима сваке земље чланице, као и о обележјима карактеристичним за све земље чланице. Истраживањима се утврђује ниво искуства сваке земље чланице ЕУ при имплементацији система за мерење перформанси путем коришћења релевантних индикатора. Затим, ниво искуства може да представља напоре земље чланице у правцу темељне интеграције индикатора о перформансама, истичући земљу која је пример најбоље праксе на нивоу ЕУ³. При томе мали број земаља чланица је усвојио систем за мерење перформанси у јавном сектору у њиховим јавним политика-

2) E.Wilson, S.Kattelus: *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, McGraw Hill, Irwin, 2004, стр. 493.

3) Енглеска је прва земља која је усвојила и имплементирала систем за мерење перформанси на примеру Националног система здравља из 1990 године. Детаљније видети: <http://wwwj.audit-commission.gov.uk/>

ма средином 90-тих, док је већи број имплементирао овај систем почетком 2000. године. Прве области за које су били развијени индикатори перформанси биле су здравство и запосленост. Земље као што су Енглеска, Данска, Финска, Белгија и Аустрија имају велико искуство у развоју и употреби индикатора перформанси и нуде многобројне интересантне идеје о будућем развоју и побољшању националног система индикатора о перформансама.

Овакве реформе су интересантне и за побољшање оперативне ефикасности као и промоцију одговорности усмерене ка резултатима. Ова искуства имају велики значај за реформе у јавном сектору и за земље у транзицији и земље у развоју⁴. Перформансно буџетирање такође може довести до корисних индикатора за ефикасност и квалитет владиних трансакција. На пример, такви индикатори су: квалитет (мера за услугу: благовременост, приступачност, учтивост и тачност), задовољство клијената (оцена услуге од стране корисника), продуктивност (излаз са рада на један час), ефикасност (цена по јединици производа или услуге).

3. Мерење перформанси у јавном сектору

Мерење перформанси представља поступак у коме једна организација успоставља параметре као вид оквира у који се укључују одређени програми и активности да би се постигли жељени резултати⁵. Систем мерења резултата подразумева евалуацију перформанси интерних операција, оцену менаџмента, контролу напретка приликом остваривања циљева, стратешку опредељеност као и допринос ефикасној алокацији ресурса⁶. Процес мерења резултата чешће захтева примену статистичких доказа да би се утврдио напредак у постизању одређених дефинисаних организационих циљева. Основни циљ мерења је побољшање перформанси ентитета у будућности.

Основни проблем са којом се суочавају владе данас је како мерење перформанси може да се комбинује са осталим јавним инструментима. Тесно повезани са мерењем су појмови као што су индикатори, таргети и стимулације. Индикатори су подаци који обезбеђују сазнања о перформансама, таргет је циљ који се поставља перформансама, а стимулације слично таргетима охрабрују одређено понашање. И поред тога што су у питању посебни концепти који се разликују, они су ипак међусобно повезани у јединствени систем мерења. Пошто су бројни циљеви јавног сектора нејасни, могуће је да административни подаци не иду у сусрет оваквим циљевима. Текуће постављени таргети од стране владе проузрокују два значајна проблема: произвољне разлике и могуће преваре.

Мерење перформанси само је једна компонента управљања перформансама. Управљање перформансима и њихово мерење су два нераздвојна процеса која следе у континуитету и њихова веза је повратног карактера⁷. При овој мерењу перформанси је само један аспект управљања организационим перформансама. Управљање перформансама користи информације добијене мерењем перформанси у сврху кориговања процеса и програма, затим ревидирања и модификовања циљева и очекивања, мерења прогреса према њиховом достигнућу (остваривању), оцењивања запослених, опредељења и оправдавања инвестиција итд. Према одређеном броју аутора "управљање организационим перформансама не значи само урадити посао исправно, већ значи урадити праве ствари на исправан начин"⁸. Управљање перформансама обухвата методологије, мере, процесе, софтверске алате и системе за управљање организационим перформансама. У овом смислу према двојци аутора, "перформансе представљају вишедимензионални систем чије управљање зависи из утицаја различитих фактора"⁹.

Добар систем за управљање организацијским перформансама у себи укључује две компоненте једну која се односи на запослене и другу која се односи на функционисање система и про-

- 4) О програмском буџету у Србији видети детаљније USAID Пројекат за боље услове пословања, Студију о делотворном коришћењу индикатора перформанси у процесу израде буџета и планова у јавном сектору, Креирање индикатора перформанси са циљем унапређења учинка програмских буџета у Србији, април 2012.
- 5) Office of the Chief Information Officer – Enterprise Architecture Program (2007)
- 6) Holzer H.P. & Schoenfeld H.M.: *Managerial Accounting and analysis in Multinational enterprises*, 1986, стр. 9.
- 7) Lebas J. Michael: "Performance measurement and Performance Management", *International Journal of Production Economics*, Vol.41, 1995, стр. 34.
- 8) Lichiello P., Turnock J.B.: *Guidebook for Performance Measurement*, Turning Point, Seattle, NJA, 2008, стр. 11.
- 9) Bates R.A., Holton E.F.: "Computerized performance monitoring a review of human resource issues", *Human Resource Management Review*, 1995, стр. 267.

цеса, као и на идентификовање и управљање везама и односима између појединаца, група и организационих процеса. Управљање перформансама за разлику од мерења резултата представља процес управљања за остваривање организацијске стратегије¹⁰. Од ефикасног система за мерења перформанси очекује се да обезбеди релевантне и јасне информације о:

- капацитету који стоји на располагању за преузимање неке активности;
- обиму ангажовања у том смеру;
- резултатима тих залагања.

Постојање ефикасног система за мерење перформанси може да одигра значајну улогу и да буде од огромне помоћи менаџменту у процесу прилагођавања и учења¹¹.

Основни критеријуми које треба да испуњавају успешни системи за мерење перформанси су:

- треба да буду повезани са организационом стратегијом;
- треба да имају механизам повратне везе и могућност за ревизију;
- треба да буду савремени;
- треба да буду састављени из реалних и остварљивих мера;
- треба да буду једноставни и разумљиви.

Менаџери би требало да буду способни да дизајнирају оптималне системе за мерења организацијских перформанси. Изабране мере требало би да задовоље следеће претпоставке¹²:

- треба да буде ограничен број мера, пожељна су највише три финансијска и три нефинансијска показатеља јер ако има превише мера, губи се њихов значај због презасићености подацима;
- нефинансијске мере треба да служе као показатељи будућих финансијских резултата или да буду индикатори будућег успеха, а финансијске мере су показатељи прошлих резултата;
- нефинансијске мере треба да преовлађују да би се омогућио комплетан и једноставан преглед перформанси и њихова једноставна компарација;
- систем мерења перформанси требало би да буде стабилан, а мере да еволуирају постепено, чиме би се омогућила конзистентност у понашању запослених, као и свест о дугорочности циљева;

- запослени би требало да се награђују на основу постигнутих резултата мерених финансијским и нефинансијским показатељима.

Уобичајено је да се ефикасност ентитета у јавном сектору приказује помоћу модела који се састоји из инпута, аутпута и резултата. Инпути су ресурси који се користе да би се обезбедио производ или услуга (на пример опрема, кадрови, новац итд.). Аутпути представљају активности које извршава ентитет, а намењене су корисницима, грађанима (на пример, број операција, број болничких лежаја, број издатих докумената пасоша). Резултати представљају утицај производа или услуга на друштво (на пример, здравија популација, описмењавање, безбеднији путеви итд.). Два кључна критеријума за оцењивање успешности у јавном сектору су ефикасност и ефективност. Ефективност се мери путем односа аутпута или перформанси организације и њених циљева, а ефикасност путем односа инпута и аутпута или износа инпута и аутпута по јединици.

Два кључна разлога за мерење перформанси су:

- обезбеђење основних информација за побољшање управљања у оквиру јавног сектора и
- формирање база за дефинирање одговорности.

Један од главних мотива за мерење перформанси у јавном сектору је унапређење управљања. У теорији су присутне разлике између следећих нивоа планирања и контроле или доношења одлука у оквиру једне организације:

- стратешко планирање, које се односи на дужи рок има шири фокус;
- менаџмент контрола, која се фокусира на краћи рок је детаљнија;
- контрола задатака која се бави задацима из дан у дан и најдетаљнија је у односу на наведене нивое планирања и контроле.

Конвенционални модел планирања и контроле обухвата приступе као што су: циљеви, планови, таргети, мониторинг и контрола. Таргети перформансе (измерени, временски одређени циљеви) и мере ефикасности у вези са овим циљевима су саставни део овог процеса. Иако постоји политички утицај на процесе, овај модел је широко прихваћен и користи се када се разматра управљање у јавном сектору.

Мерењем резултата, такође, може да се формира база за разрешавање одговорности органи-

10) Cokins Gary: Performance Management-Finding the Missing Pieces, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2004, стр. 1.

11) Simons R.: "Performance measurement & control system for implementing strategy: text and cases", Prentice Hall, Upper Saddle River, N.J. 2000, стр. 7

12) Neely Andy: *Business Performance Measurement - Theory and Practice*, Cambridge University Press, 2002, стр. 52-53

зације у јавном сектору. Организације у јавном сектору су одговорне према влади и према јавности за управљање ресурсима који су им поверени. Одговорност може да се посматра као услов за објашњење или оправдање оног што је учињено у односу на оно што је планирано. Информације о одговорности, о перформансама ентитета у јавном сектору, неопходне су за грађане, законодавство и надзорна тела, као и инвеститоре и повериоце. Грађани могу бити највише заинтересовани за резултате или ефективност организације, а интерес законодавних и надзорних тела може бити заједнички фокусиран на информације о перформансама, укључујући ефикасност и поштење. Инвеститори и кредитори могу бити првенствено заинтересовани за финансијске информације које се односе на ликвидност.

Употреба информација о перформансама у годишњим извештајима се повећала и побољшала током времена. Иако су биле идентификоване и слабости, евидентна је повећана употреба информација у вези са ефикасношћу. Број перформанси обелодањених у годишњим извештајима значајно се повећао. Такође, извештаји новијег периода стављају већи акценат на више мере перформанси тј. ефикасности и ефективности него на саставне делове перформанси улаза, излаза и резултата. Поред тога, извештаји треба да буду квалитетни јер су база за оцењивање ефективности. Ове промене односе се на побољшање и указују на еволуцију извештавања о перформансама и можда ово пружа наду за континуирано побољшавање. Управљачки алати који се користе у побољшању перформанси омогућавају управљање укупним квалитетом (Total quality management - TQM), су: cost-benefit анализа, управљање понашањем потрошача, ABC систем (Activity Based Costing) и систем уравнотежених перспектива.

Управљање укупним квалитетом (TQM) представља приступ који обећава побољшање квалитета и умањење трошкова. Деведесетих година двадесетог века у Европи, пацијенти, финансијери и владе били су веома забринуте за квалитет здравствених услуга. Коришћени су различити приступи да би се обезбедио бољи

квалитет; међутим, нису сви били успешни. Неке европске болнице су примениле¹³ овај систем и у постојећим условима су постигле одређени успех. Можда је најуспешније TQM болничког програма било оно на Reiner de Graaf Gasthuis у Холандији. Овај приступ није лак за имплементирање. Па ипак, научене су неке лекције из европских здравствених организација, при чему примена приступа осигурава одржавање карактеристика које се односе на квалитет обезбеђених услуга.

Република Француска је имплементирала акредитацију путем наредби Владе у 1996. години која од здравствених установа (јавних и приватних) захтева да учествују у спољашњој евалуацији за акредитацију да би обезбедили континуитет квалитета и безбедности здравствених услуга¹⁴. Акредитација је реализована путем Националне агенције за акредитацију и евалуацију здравља (ANAES - *Agence Nationale d'Accreditation et Evaluation en Sante*) у чију одговорност спада развој стандарда, њихово дизајнирање и имплементација акредитационог процеса. Процес акредитације односи се на све активности здравствене установе везане директно или индиректно за третман пацијената у здравственој институцији, на пример, логистички сектор, техничка служба и остало¹⁵.

Јавне болнице су увек критиковане због лошег квалитета услуга. Због тога су многе болнице спремне (на пример, јавне болнице у Маурицијусу)¹⁶ да примене систем за управљање укупним квалитетом као главне смернице за побољшање квалитета.

Анализа трошкови-користи представља базу за одлучивање да ли се пројект може спровести. Другим речима, пројект пролази ако ова анализа покаже да су користи веће од трошкова. Предност ове анализе је њена транспарентност која наглашава одговорност, откривајући где су одлуке усаглашене са анализом, као и кохерентни оквир за сакупљање података, идентификацију недостатка у информацијама и агрегацију ефеката који су различити путем употребе вредности новца (као мере свеукупних ефеката одређеног пројекта).

Анализа трошкови-користи широко се користи у свету, а у јавном сектору користе је вла-

13) John Ovretveit: "Total quality management in European healthcare" *International Journal of Health Care Ljuality Assurance*, Vol.13 Iss.2, 2000, стр. 74-80.

14) Direction de L'accreditation ANAES (2002), "Preparer et conduire votre demarche d'accreditation", http://www.has-sante.fr/portail/upload/docs/application/pdf/preparer_et_conduire-v1.pdf, (11.01.2012)

15) Ministere de l'emploi et de la solidarite, Secretariat detat a la sante, Direction des hopitaudh, Gestion des incidents, Information hospitalieres decembre 1997/janvier 1998 N 48, p.43, Document Interne de C3RF

16) Ramseook Munhurruu, P. Munhurrun, V. Panchoo.: "TQM Adoption in a Public Hospital: Evidence from Mauritius", *Global Journal of Business Research*, Vol.5 No.3 2011, стр. 67-77.

дине агенције Канаде, САД и осталих држава, да би се оценили предложени владини пројекти и промене прописа и политика. То подразумева да ове анализе прво оцењују трошкове и користи предложеног пројекта или политике (као што су промене прописа), а затим се одлучује да ли дате промене треба да се спроводе према одређеној одлуци о сагласности са правилом за поређења трошкова и користи.

Систем АВС налази све већу примену и код ентитета у јавном сектору због тога што је рационално коришћење средстава унапред планирано за извршавање активности. Путем овог система боље се прате трошкови по извршеним активностима и тачније се утврђују учинци. На крају периода ови ентитети достављају извештаје о извршеним задацима да би оправдали наменски утрошене ресурсе. Самим тим што је овај систем плански и контролни систем, успешно може да се усмери ка остварењу тог циља. У пракси постоје бројни примери за примену система АВС у ентитетима јавног сектора. Напоменућемо само примену овог система у САД, у клиници за дијализу, *Western Dialysis Clinic*¹⁷. Ова клиника је непрофитна клиника за дијализу која омогућава две врсте третмана: хемодијализу и перитонијалну дијализу.

Систем уравнотежених перспектива све више се користи и у јавном сектору. То је приступ који се односи на имплементацију успешне и ефективне стратегије владе¹⁸. Владина институција ове перспективе преводи у општи комплекс мерења резултата, чиме се омогућава спровођење и остваривање стратешких циљева. При томе, долази до уравнотежења финансијских и нефинансијских циљева које институција треба да постигне. Овај систем представља стратешки контекст процеса изградње националне стратегије и акционих планова за развој одређених подручја друштвеног и економског живота дате државе, као и примену стратешког планирања процеса извршења буџета заснованог на програму. У свеукупном поступку грађења оквира уравнотежених перспектива посебну пажњу заузима проблем дефинисања показатеља успешности и циљних вредности за сваки постављени циљ у оквиру сваке перспективе. Наиме, правилно дефинисани показатељи перформанси у јавном сектору представљају базу за оцењивање реализације утврђене стратегије.

Такође, треба напоменути да постоје доминирајући концепти за управљање организационим перформансама у пракси, као што су матрица мерења перформанси, пирамида перформанси, систем резултата-детерминанти, призма перформанси, и други концепти.

4. Индикатори за мерење перформанси у јавном сектору

Мерење перформанси у јавном сектору је од великог значаја за непрофитне организације у јавном сектору. Мерење се исказује индикаторима међу којима су индикатори повезани за људским ресурсима најважнији и обухватају функције, операције и стратегије. Мерење функција обухвата мерење ефикасности и ефективности запослених (приход, боловање, осигурање итд.). Оперативне мере обухватају специфичности, као приход по запосленом и шири опсег мера ефективности повезаних са управљањем перформанси и повраћајем инвестиција. Стратешке мере повезују способност према предвиђеним захтевима и кључни су део језгра планирања активности. Баријере за ефикасно мерење укључују страх (одмазда, варијације и губљење контроле). Подаци се могу сакупити коришћењем приступа одозго према доле или одоздо навише. Питања која треба да узети у обзир при спровођењу методологије мерења успешности путем индикатора укључују повезивање аутопута са исходима, квалитет података, индикатор зрелости и несавршености.

При мерењу перформанси у вези са управљањем људским ресурсима пажња се посвећује перформансама људских ресурса и више је усмерена на непрофитне организације чији трошкови људских ресурса (плате, бенефиције, обука и развој) могу бити већи од 75% укупних трошкова, а при томе људски ресурси директно утичу на ефикасност у поређењу са капитално оријентисаним организацијама чији трошкови радне снаге могу бити нижи од 15% укупних трошкова. Мерење перформанси људских ресурса обухвата три широке области: мерење функција, оперативне и стратешке мере.

Мерење функција обухвата, мерење ефикасности и ефективности као што су остварени приход, трошкови запошљавања и број жалби које

17) T.D.West and D.A.West: "Applying ABC to Healthcare", *Management Accounting*, 1997, str.22-33, kao и Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson: *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, International Inc., 1998, стр. 116-119.

18) Niven P.R.: *Balanced Scorecard: Step by step for Government and Non-profit Agencies*, John Wiley & Sons, New Jersey, 2003, стр. 151.

имају суштински значај за ревизију и рачуноводствених циљева, а мало доприносе побољшавању укупних перформанси. Потребни подаци могу да укључују и боловање (понекад користан показатељ незадовољства запослених) и коришћење годишњег одмора (као мера за ефикасну употребу времена и индиректна обавеза). Број пријављених несрећа, трошкови инвалидног осигурања, трошкови обуке (поређење наставних часова или трошкови побољшавања перформанси), промет кадрова и трошкови за регрутовање, најчешће су анализирани.

Оперативне мере се односе на продуктивност и профитабилност (приход по запосленим, оперативни трошкови по једном радном тиму) што укључује широк круг мера као што су Шустеров индекс људских ресурса (Schuster's Human Resource Index) и индекс ефикасности Филипсових људских ресурса (Phillips' Human Resource Effectiveness), који покушавају да повежу управљање људским ресурсима са перформансама целе организације. Мере ефикасности радне снаге, на пример локалне власти могу укључити мере повезане са услугама клијената као што су природа контакта са клијентом/запосленим (лично, телефон, факс, електронска пошта, посета веб-странице); ефикасност позива (број пропуштених сервисних позива); време чекања при позиву, коришћење јавних средстава (базени, музеји, библиотеке, мерене трошковима по једној посети), управљање ефикасношћу хитних случајева, трошкови жалбе итд. Принос инвестиције (ROI) све више се користи као мера вредности људских ресурса. Успех процеса запошљавања, уштеде у поступцима запошљавања, реакција на промене у пакету радних бенефиција, утицај разних иницијатива, допринос радника у виду предлога програма и сл. су могући индикатори оперативних мера.

Стратешке мере оријентисане су према будућности. Најједноставније, оне повезују текућу способност на супрот будућих захтева, приликом идентификације и мерења интелектуалног капитала повезују се људски ресурси са напредним идејама за управљање знањем и постављају се људски ресурси у средиште процеса стратешког планирања. Стратешке мере треба да буду део процеса планирања, спровођене у току времена, уз способност одговорног лица или група да се упоређују из године у годину и да се повежу са текућим плановима.

Рад на мерама у вези са квалитетом социјалних услуга је у порасту. Многе од мера односе се на административну ефикасност (време за процесирање по захтевима, стопа грешака, време нужно за одговор на телефон). Са друге стране је задовољство клијената које уобичајено није прецизно измерено, уз слабо спроведене анкете, без поређења упоредних периода. У области менталног здравља постоје функционалне алатке за оцењивање које се користе за мерење квалитета живота на основу онога што индикатори дефинишу да је нормално. У основној области личног здравља иновативни општи лекари и специјалисти преиспитују како се спроводи заштита, имајући у виду системски приступ праћењу кључних индикатора и мера ефикасности (дужина посета пацијената, дани доступни за преглед итд.) и исхода тј. мере исхода (процент пацијената са крвним притиском нижим од 160/95, процент регистрованих пацијената са просечном ХбА1 вредношћу нижом од 8%).

5. Врсте индикатора за мерење перформанси у јавном сектору

Најзначајнији фактори за мерење перформанси у јавном сектору су: продуктивност/резултати из обезбеђене услуге, трошак/ефикасност, квалитет, задовољство потрошача x вредност перформансе.

Према истраживању које се односи на Европску унију¹⁹, могу се навести само неки показатељи који су стандардизовани и категоризовани у одређеним областима у којима се примењују:

Економија и опорезивање:

- % раста БДП
- % годишњег повећања номиналних зарада
- % повећања реалних плата
- % годишње промене продуктивности рада
- % повећања номиналних трошкова рада по јединици
- платни биланс за јавни дуг
- % нето обавезе Владе
- проценат укупних обавеза Владе
- број контрола пореза

Запосленост:

- број запослених (%)

19) Public Sector Performance Measurement Systems & Indicators in the EU, Survey for the 40 Meeting of the Directors-General Responsible for Public Administration, Greece, Rhodes, 8 and 9 June 2003.

- број запослених по годинама (%)
- број запослених по полу (%)
- запослени са скраћеним радним временом
- јавна потрошња у борби против незапослености као проценат из БДП
- дугорочна незапосленост до потпуног запошљавања по полу (%)

Здравство:

- потрошња у јавном здравству као проценат из БДП
- потрошња за јавно здравство по становнику
- доктори на 1.000 становника
- смртни случајеви на 1.000 становника
- лежачи за интензивну негу на 1.000 становника
- просечно време утрошено на интензивну негу
- очекивани животни век до 65 година
- нова рађања

Образовање:

- јавна потрошња за образовање као проценат из БДП
- број наставних часова за једну академску годину
- проценат регистрованих студената по нивоима
- персонални компјутери по студенту
- проценат школа са приступом интернету
- проценат грађана који имају секундарно образовање
- проценат неписмених
- трошкови универзитетског образовања по студенту

Мерењу перформанси приступа се тако што се фактички индикатори стављају у однос са унапред утврђеном базом и тако се оцењује њихов квалитет. Као база најчешће се користе:

- перформансе из претходне године,
- техничке развијене стандарде и норме,
- циљеви постављени на почетку године,
- компаративне перформансе са јединицама исте организације лоциране на различитим географским реонима,
- поређење са трошковима из приватног сектора.

Треба истаћи да треба чешће да се преиспитују индикатори и резултати и стално да се усмеравају напори ка њиховом усавршавању. При томе, неопходно је да се чешће преиспитују и усавршавају:

- индикатори о перформансама,

- степен у којем је приступ мерења систематски и базиран на превенцији,
- имплементација побољшања као резултат прегледаних превенција (месечно, квартално, полугодишње, годишње, вишегодишње).

Фактори који утичу на успешност мерења перформанси су:

- интерес изабраних функционера и менаџера,
- способност запослених,
- ресурси расположиви за побољшања,
- јачина унија јавне администрације,
- културни и социјални фактори.

При томе у конкретном истраживању треба сагледати допринос сваког од наведених фактора иницијативама за управљање перформансама.

Систем мерења перформанси одређен је суштинским активностима из наведених јединица поступцима извршавања и постизања циља. Суштинске активности су:

- прикупљање информација,
- процена и бодовање,
- објашњења и потврђивања података путем посета локације,
- повратна спрега,
- планирања активности,
- остало.

При томе, важно је идентификовати улогу и одговорност јединица у имплементацији система мерења перформанси. У вези са структуром извештавања о релевантним јединицама за мерење перформанси може се уочити озбиљан проблем.

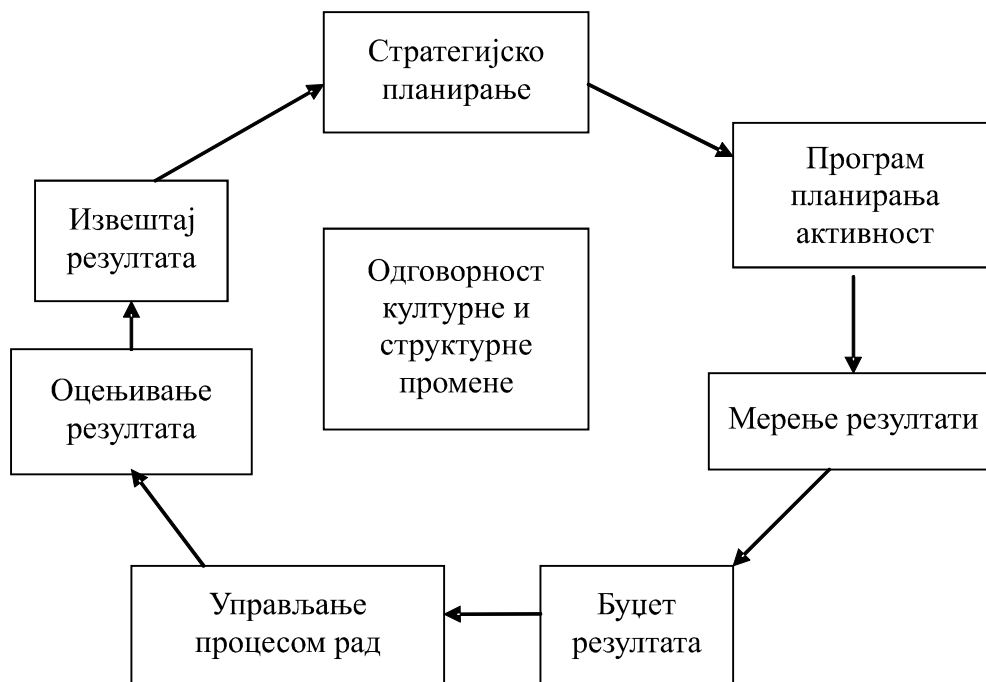
6. Ограничења и развијања индикатора перформанса

Концепт управљања резултатима фокусира се на активности запослених према захтевима владе, усмерене на постизање унапред утврђених циљева. Када су планирања, буџетирања и мерење перформанси повезана, онда не изостаје успех исказан dobrим резултатима.

Однос између процеса креирања политика путем стратешког плана, буџетских захтева ресурса за обезбеђивање услуга, остваривања циљева плана, праћења операција и извештавања о перформансама, важни су за оцењивање ефикасности, ефективности и одговорности владе²⁰. У наставку следи илустрација о управљању процесом остваривања резултата²¹.

20) www.gfoa.org

Слика бр. 1 - Управљање процесом остваривања резултата



(Извор: James Fountain и др.:Special Report: Reporting Performance Information: Suggested

Criteria for Effective Communications, Norwalk, CT: GASB, August 2003, стр.14)

Слика бр. 1 представља графички приказ односа између процеса креирања политичког амбијента путем стратешког плана, планирања активности, мерења резултата, буџетирања резултата, управљања процесом рада, оцене резултата и најзад извештаја о резултатима. Одређене компоненте су оријентисане ка резултатима мерења ефикасности система и критичне су за ефективну интеграцију буџетирања, доношење одлука и комуникацију са грађанима. Ови индикатори треба да буду транспарентни, у оквиру буџетских захтева, затим при извршавању буџета треба да буду у оперативним документима и у годишњим извештајима. Уколико су менаџери користили ефикасне мере у току конкретног периода и у различитим активностима (стратешко планирање), што је кључно за интегрисано мерење ефикасности система, то треба истаћи.

Постоји убеђење да је страх највећа баријера у развијању перформанси, и то страх лица која се налазе у првим редовима и која обезбеђују информације онима којима одговарају (менаџери, порески обвезници, па и укупна хијерархија) за средстава која могу бити употребљена против њих. Постоји такође забринутост да мере објављивања могу да воде ка произвољном наметању неодговарајућих квота и циљева. Варијације такође могу бити проблем због тога што сваки

процес има неку природну варијацију. Публиковање неког индикатора може да охрабри непотребно прилагођавање покушају да се учини нешто у вези са флукутирањем или да изазове коментар или критику кад перформанса једноставно "подбаци". Такође, могуће је да настане губитак контроле око тога како су перформансе представљене када постоји очигледан индикатор, увек постоје варијације мишљења у вези с тим шта он значи и наравно ту је и наклоњеност нарочито организација који имају аверзију према ризику у смислу развијања савршених перформанси из првог пута. Постоје три класе индикатора: фактички, затим плански, предвиђени и буџетски износи које служе за поређење и воде континуираном побољшавању као и произвољни нумерички таргети који углавном служе за оцењивање запослених.

Уобичајено постоје три извора информација: радно и мишљење клијента, експертско мишљење и процес мерења. У индустријским и комерцијалним срединама процес мерења доминира док мишљење запослених и клијената приказано путем испитивања задовољства може да се пронађе и публикује; но, веза између циља, процеса и продукта је врло слаба.

У непрофитним организацијама је обрнут случај, посматрање података за потрошача/клијента повезано је са циљем и аутпутотом (ређе са

результатима) више него информације у вези са самим процесом. Информације од експерата могу бити преточене у мерне податке путем критеријума за оцењивање, и поред тога што се то не примењује често.

Према приступу од врха ка дну или од дна ка врху откривање кључних индикатора треба да се врши на основу саме мисије и визије (циљ). При томе треба да се запитамо који су наши производи и услуге и који су наши клијенти, који су наши пожељни резултати; који су процеси и ко обезбеђује те резултате.

Одговори могу бити сасвим јасни; на пример, у зависности од тога да ли је клијент субвенциониран од државе и шта је производ. Треба да се донесе одлука о мерама, изворима података, времену почетка сумирања података.

Извори података такође, треба да буду дефинисани. Свако треба да буде способан да примењује исту оперативну дефиницију из истог извора података при чему треба да се добију исти резултати.

Према једној класификацији, индикатори се могу поделити на сигурне и несигурне.

Сигурни индикатори су они који сигурно указују на будуће догађаје. Задовољство запослених обично се сматра водећим индикатором задовољства клијената. Водећи индикатори имају тенденцију да доминирају на ниским нивоима као одраз процеса у вези са постизањем резултата; мењају се најчешће од дна ка врху. У следећој табели приказани су водећи индикатори:

Предмет анализе	Индикатор
Сегмент енергетика	Стопа изгубљених радних дана
Капацитет	Сопствена процена
Тимски рад	Стопа усаглашеност у раду

Несигурни индикатори обично показују коначан резултат деловања и његов завршетак. Профитабилност је несигуран индикатор продаје и трошкова. Овакви индикатори доминирају на вишим нивоима организације.

Као што сам процес сазрева, тако и показатељи који се користе за ефикасност, такође, могу да се мењају. На пример, једна организација може да одлучи да завршавање активности или расподела резултата до одређеног датума представља одговарајућу меру перформанси.

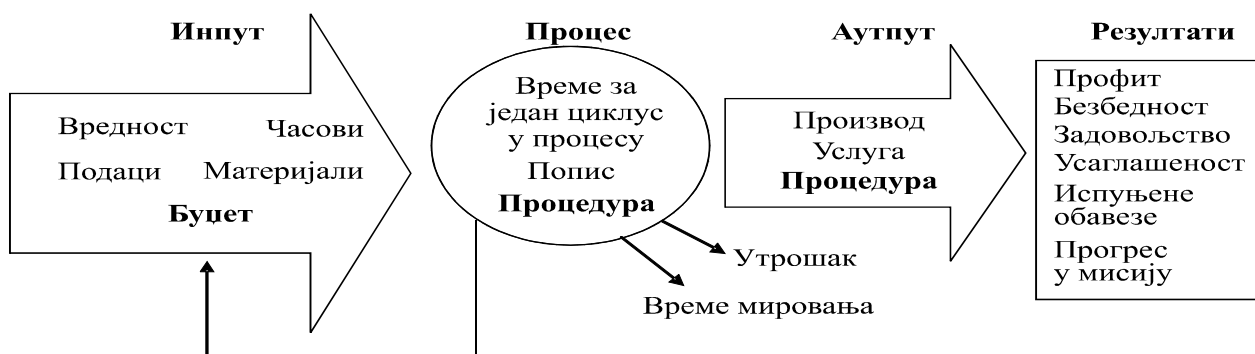
Како процес сазрева, индикатор се може развијати на основу:

- процента акција завршених пре предвиђеног датума,
- процента завршених акција без пропуста на било који предвиђени датум у току процеса,
- процента завршених акција тачно на предвиђени датум,
- просечног броја бруто дана потребних за благовремено (у року) завршавање акција.

Иако су временом идентификоване неке слабости мерења перформанси важно је напоменути да је изражена повећана употреба информација о ефикасности у годишњим извештајима. Број обелодањивања је повећан у годишњим извештајима, а стављен је већи акценат на коришћење виших мера перформанси него на саставне делове резултата. Поред тога, годишњи извештаји нагласак стављају на квалитет као основу за оцењивање ефикасности, ефективности и одговорности. Ове и остале промене сагледане су као побољшање и можда указују на евалуацију перформанси у вези са извештавањем, што упућује на оправдана очекивања у вези са континуираним побољшањима.

Када комитенти очекују проналажење савшеног индикатора јавља се немогућност испу-

Индикатори успешности код генеричког процеса



њавања тог очекивања. Прогрес је могућ само уколико постоји прихватање да су сви подаци погрешни, да не постоје апсолутне вредности и да индикатори могу увек бити злоупотребљени. Креирање културе поверења, сарадње и колегијалности минимизује вероватноћу појаве негативних ефеката. При томе, побољшање перформанси постиже се путем спољашњег надзора, побољшања знања и вештина, ангажованости и посвећености корисницима услуга, финансијским и нефинансијским стимулансима, побољшањем регулативе и на друге начине.

7. Ревизија перформанси у јавном сектору

Коришћење ревизија перформанси у јавном сектору јавља се као резултат конкуренције у приватном сектору и високих захтева за бољим управљањем у јавном сектору. Потреба за ефикасном и ефективном организацијом је приоритет, јер на тај начин може да се максимизује корисност. Успешност ревизије перформанси ентитета обезбеђује високи квалитет добара и услуга усмерених на задовољење потреба потрошача.

У јавном сектору ревизија перформанси постала је актуелна уз увођење новог јавног менаџмента, који је проузроковао захтев за реформама у јавном сектору, по основу којих се преносе одређени принципи управљања из приватног у јавни сектор. Наведене реформе поједностављују администратирање, позитивно делује на инвестиције ефикасност и ефективност у јавном сектору. Ово такође, значи да је мерење успешности организације нужно и код реформе јавног сектора.

Ревизија перформанси у јавном сектору може да буде стандардизована. Ревизија перформанси је алатка за управљање која обезбеђује податке и повратне информације о побољшавању резултата организације. Преглед у ревизији перформанси није ограничен на финансијско рачуноводство; он укључује и процену организационе структуре, стандарде, процедуре, методе управљања и остали аспекте у организацији који појединачно или заједнички утичу на успешност организације.

Ревизија перформанси има за циљ да побољша јавну одговорност и да повећа ефикасност и ефективност функција и програма управљања. Ипак, пошто ревизија перформанси представља релативно нов приступ мерењу успешности ентитета, постоје одређени изазови у вези са њеним имплементирањем. Први изазов је повезан са тиме ко ће спроводити овакву ревизију. Други је

недостатак стандарда и коришћења бенчмаркинга. Трећи изазов је постојање непланираних последица које се јављају када су очекивања у вези са успешношћу превише висока или ниска. Прецењивање или погрешно тумачење перформанси имаће за последицу негативне повратне информације о организацији.

Закључак

Јавни сектор је у служби грађана, тј. његово постојање је условљено задовољењем потреба грађана за јавним добрима и услугама. Имајући ово у виду, потребно је да се измере перформансе у јавном сектору и резултати тих мерења да се прикажу грађанима, чиме се повећава поверење јавности у владу и остале владине ентитете. Управо ово је прави проблем, како да се измери успешност пословања ентитета који је усмерен на задовољавање јавних потребе, а не на остварење профита.

Различите земље у току свог развоја различито су решавале проблем мерења резултата, услед различите економске развијености, унутрашње организације и различитих политичких и економских приоритета. Међутим, свака земља је дужна да креира систем мерења перформанси у јавном сектору који ће бити у стању да прати резултате пословања, на који начин се сагледава успешност јавног сектора са циљем побољшања доношења одлука, повећања поверење јавности и повећања задовољства грађана.

Мерење перформанси у јавном сектору је континуирани и систематски процес побољшавања резултата путем доношења одлука, континуирана и стална едукација о организацији и фокусирање на одговорност и успешност. Флексибилан систем мерења успешности подржава принципе једнакости, непристрасности јавног интереса, промовишући на тај начин добро руковођење. У постизању бољег мерења перформанси земље сарађују у области креирања успешних система мерења перформанси. На тај начин мерење перформанси ставља се у службу управљања које чини интегрални део свих аспеката организационог менаџмента и процеса креирања политика, доприноси трансформацији праксе организовања, чиме се пажња усмерава на побољшање резултата у односу на јавност.

Литература

1. Wilson R. Earl, Kattelus C. Susan, Hay E. Leon: Accounting for Governmental and

- Nonprofit Entities, McGraw-Hill, Irwin, 2004.
2. Lichiello P., Turnock J.B.: Guidebook for Performance Measurement, Turning Point, Seattle, WA, 2008.
3. Cokins Gary: Performance Management-Finding the Missing Pieces, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2004.
4. Lebas J. Michael: "Performance measurement and Performance Management", International Journal of Production Economics, Vol.41, 1995.
5. Simons R.: "Performance measurement & control system for implementing strategy: tsdht and cases", Prentice Hall, Upper Saddle River, N.J., 2000.
6. Bates R.A., Holton E.F.: "Computerized performance monitoring a review of human resource issues", Human Resource Management Review, 1995.
7. Wouter Van Dooren, Geert. Bouckaert, John Halligan: Performance management in the public sector, London: Routledge, 2010.
8. Behn, R.D.: 'Why measure performance? Different purposes require different measures', Public Administration Review, Vol. 63, No. 5, 2003.
9. Bovaird, T. And Loeffler, E.: Public management and governance. London: Routledge, 2003.
10. Carter, N., Klein, R. and Day, P.: How organisations measure success - The use of performance indicators in government, London: Routledge, 1992.
11. Cavalluzzo, K.S. and Ittner, C.D.: 'Implementing performance measurement innovations: Evidence from government', Accounting, Organizations and Society, Vol. 29, No. 3-4, 2004.
12. Hood, C.: 'Gaming in Targetworld: The targets approach to managing British public services', Public Administration Review, Vol. 66, No. 4, 2006.
13. Kaplan, R.S. and Norton, D.P.: 'The Balanced Scorecard - Measures that drive performance', Harvard Business Review, Vol. 70, No. 1, 1992.
14. Micheli, P. and Pavlov, A.: 'Promoting a culture of performance management in public sector organisations', in KPMG, CAPAM, IPAC and IPAA (eds.), Holy grail or achievable quest? International perspectives on public sector performance management. 2008.
15. Neely, A., Adams, C. and Kennerley, M.: The Performance Prism: The scorecard for measuring and managing business success. London: Financial Times Prentice Hall, 2002.
16. Royal Statistical Society (2005), Performance indicators: Good, bad and ugly. This document can be accessed from the Royal Statistical Society site at: <http://www.rss.org.uk>.
17. Smith, P.: 'On the unintended consequences of publishing performance data in the public sector', International Journal of Public Administration, Vol. 18, No. 2-3, 1995.

др Драгана
ПЕТРОВИЋ*
мр Драгосав
ЛАЦКОВИЋ**

Концепцијско – системска питања примене ПДВ као доминантног прихода буџета Србије

Резиме

Порески систем и пореска политика представљају сегмент укупне економске политике једне државе. Као инструмент економске регулације, опорезивање може да утиче на друге сегменте економске политике, као што су запосленост, животна средина, међународна конкурентност и сл. Према томе, мере и активности које одређена земља предузима у области пореске политике утичу не само на ту конкретну земљу, већ и на друге земље. У околностима глобализације подразумева се актуелност потребе за хармонизацијом из области пореске политике, која за подручје Европске уније подразумева следеће циљеве: стабилизовање пореских прихода чланица, функционисање унутрашњег тржишта и унапређење запослености.

Систем финансирања државних функција представља сложен систем који обухвата систем јавних прихода и систем јавних расхода. Држава има бројне задатке, ради чијег извршење мора да има на располагању јавне приходе у одговарајућем износу. У структури јавних прихода порески приходи имају највећи значај, а у оквиру ове групе прихода издвајају се приходи од пореза на додату вредност (ПДВ). Већ из наслова рада проистиче потреба за разматрањем структуре прихода буџета Републике Србије, без упуштања у расходну страну, нити у извршење буџета. То ћемо учинити у уводу рада, освртом на Закон о буџету Републике Србије из 2015. године, како бисмо сагледали значај пореза на додату вредност у актуелним условима.

Чланак има за циљ да укаже на концепцијско–системска питања примене ПДВ као преовлађујућег извора прихода буџета Србије, од начина формирања пореске основице, преко коришћења права на одбитак претходног ПДВ и начина вођења евиденције о промету робе (услуга) и ПДВ, до обавезе подношења пореске пријаве и плаћања ПДВ за одређени порески период, укључујући и наплату пореза (редовну или принудну).

Кључне речи: порез на додату вредност (ПДВ), пореска основица, пореска стопа, дуговани и претходни ПДВ.

*) Висока пословна школа струковних студија, Чачак

**) Универзитет одбране, Војна академија

Увод

Под јавним приходима и јавним расходима подразумевају се приходи и расходи, као и примања и издаци, које различити нивои власти имају на основу остварења задатака и мера из делокруга њихових одговорности. За финансирање надлежности Републике, буџету Р. Србије припадају приходи и примања, у виду:

1. пореских прихода - као врсте јавних прихода које држава прикупља према начелу обавезности, што не подразумева узвратну обавезу у виду услуге према пореском обвезнику; у пореске приходе убрајају се: порез на доходак грађана, порез на добит правних лица, порез на додату вредност, акцизе, царине и други приходи;
2. непореских прихода - који се наплаћују физичким и правним лицима за учињене противуслуге (нпр. издавања пасоша); у непореске приходе убрајају се и примања од продаје непокретности и покретних ствари у државној својини, републичких робних резерви и финансијске имовине, примања од задуживања и
3. донација - то је наменски бесповратни приход, који се остварује на основу писаног уговора закљученог између даваоца и примаоца донације.

Расходима и издацима финансирају се јавне потребе: административне, безбедносне, социјалне, економске (развојне) и др. Јавне расходе и издатке државе Србије чине:

1. текући расходи: расходи за запослене, расходи за робу и услуге, расходи по основу отплате камата, субвенције, трансфери осталим нивоима власти и организацијама обавезног социјалног осигурања, социјална заштита из буџета (дечија, борачко-инвалидска заштита, студентски стандард и сл.);
2. капитални издаци;
3. издаци за отплату главнице по гаранцијама и одливи новца по основу извршења кредитних обавеза и др.

Сви јавни приходи и примања, као и јавни расходи и издаци приказују се у буџету као основној институцији јавних финансија. Буџет представља свеобухватан годишњи план прихода и расхода који, на предлог Владе, усваја Народна скупштина, у виду Закона о буџету. Ако се на крају године оствари мањак прихода у односу на расходе, буџет је у дефициту. Суфицит буџета настаје уколико су приходи виши од расхода. Ма-

њак у буџету мора се покрити често применом непопуларних мера (нпр. смањењем зарада и пензија). Вишак буџета показује да је држава извукла више новца (од грађана и привреде) у односу на њене потребе, због чега долази до осиромашења грађана и привредних субјеката. Према одредби чл. 5. Закона о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/09...142/14), буџетски приходи и примања морају да буду у равнотежи са буџетским расходима и издацима. Уравнотежење буџета, само по себи, није услов здравих јавних финансија, односно дефицит буџета не мора се увек тумачити као лош. На кратак рок, буџет може бити у дефициту, а да то не производи негативне последице, уколико је вишак расхода (над приходима) проистекао из већег улагања у инфраструктурне објекте, у изградњу нових производних капацитета и пораст запослености и сл.

Буџет Републике Србије за 2015. годину, усвојен Законом о буџету Републике Србије за 2015. годину, пројектован је на основу прогнозе да ће у тој години доћи до пада бруто домаћег производа од 0,5%, а инфлација износити око 4% ($\pm 1,5\%$). Планирани су укупни приходи и примања по основу продаје нефинансијске имовине, у износу од 924,4 милијарде динара, а укупни расходи и издаци за набавку нефинансијске имовине, у износу од 1.083 милијарди динара, тако да би буџетски дефицит требало да износи 158,6 милијарди динара.

У буџету Републике Србије за 2015. годину порески приходи чине најзначајнију групу прихода са учешћем од 82,67% у укупним приходима и примањима. Потом следе непорески приходи (са 16,69%) и донације (0,64%). У пореским приходима, пак, приходи од пореза на додату вредност имају доминантно учешће (52,26%), следе акцизе (са 28,23%), порез на добит правних лица (8,70%), порез на доходак грађана (5,74%) и царине (3,82%). Високо учешће прихода од пореза на додату вредност указује на значај ове врсте пореза за финансијски положај и извршавање задатака и мера из надлежности државе.

1. Пореска основица

Порез на додату вредност представља некумулативни вишефазни, посредни облик пореза на потрошњу, којим се отклања двоструко и вишеструко опорезивање, које је обележавало систем пореза на промет. Више је разлога увођења ПДВ, од којих истичемо већу ефикасност у борби против сиве економије и испуњење предуслова за учлањење у Европску унију (Ђузовић, Тргови-

на, принципи, структура и развој, 2014, 276). Суштина овог пореског облика је у опорезивању новододате вредности, настале у свакој фази производно-прометног процеса, као и при увозу добара. Србија је једна од две земље у Европи која је последња увела ПДВ (Радичић, Раичевић, *Јавне финансије, теорија и пракса*, 2011, 157).

Пореску основицу код промета добара и услуга чини износ накнаде (у новцу, стварима и услугама) коју обвезник (продавац) прима од купца добара или услуга (Закон о ПДВ, „Сл. гласник РС“, бр.84/04, 93/12, чл. 17). Осим прихода од продаје, у пореску основицу укључују се и субвенције непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ. Основица не садржи попусте и друга умањења цене, која је продавац одобрио купцу. Основицом код промета добара или услуга без накнаде сматра се цена коштања тих или сличних добара (услуга) у моменту промета. Основицу приликом увоза добара чини вредност увезеног добра, утврђена према царинским прописима. У пореску основицу приликом увоза урачунавају се и акциза, царина и друге увозне дажбине, као и сви споредни трошкови настали до ступања на царинско подручје наше земље. Промет добара и услуга може бити опорезован према: општој пореској стопи која износи 20% и посебној пореској стопи која износи 10%. Према посебној стопи врши се опорезивање промета добара и услуга и увоз добара, од значаја за стандард становништва: хлеб и други пекарски производи, млеко и млечни производи, брашно, шећер, јестиво уље, лекови, огревно дрво, дневне новине, уџбеници и др.

По завршетку процеса производње, оствареног на основу претходно извршене набавке материјала и плаћеног ПДВ, произвођач продаје готов производ по продајној цени, увећаној за пореску обавезу. Дуговани ПДВ утврђује се као производ продајне цене и прописане пореске стопе. Међутим, износ ПДВ, који је претходно платио добављачима, порески обвезник има право да одбије од обрачунатог дугованог ПДВ. Због тога се може рећи да дуговани ПДВ не представља трошак за пореског обвезника, иако се не може превидети чињеница да само плаћање ПДВ представља финансијски издатак. Стварну пореску обавезу ПДВ обвезник утврђује као разлику укупног износа пореске обавезе тј. излазног, односно дугованог ПДВ и претходног, тј. улазног, односно одбитног ПДВ:

$$\text{Стварна пореска обавеза} = \text{Илазни или дуговани ПДВ} - \text{Улазни тј. претходни или одбитни ПДВ}$$

Обвезник има обавезу да плати ПДВ, уколико постоји позитивна разлика између укупног износа пореске обавезе (тј. дуговног ПДВ) и износа претходног пореза (тј. одбитног ПДВ). Ако је износ претходног пореза већи од укупног износа пореске обавезе, односно ако постоји негативна разлика, обвезник има право на одбитак или право на повраћај (претходног) ПДВ, у висини те разлике, у наредном периоду (Раичевић, *Јавне финансије*, 2005, 224). Право на одбитак претходног пореза обвезнику ПДВ омогућава да плати ПДВ само на додату (новостворену) вредност, коју оствари у сопственој фази промета (производње).

2. Услови за одбитак претходног ПДВ

За остваривање права на одбитак претходног ПДВ од пореске обавезе, обвезници ПДВ морају поседовати веродостојан и исправан рачун о извршеној набавци, односно насталом трошку. Отуда је привредни субјект заинтересован за евидентирање и унакрсну контролу улазних и излазних рачуна. У систему ПДВ не врши се опорезивање производње, већ крајње потрошње, због тога што се ПДВ, садржан у рачунима за набавку предмета за репродукционе потребе, одбија од пореске обавезе и преноси на следећег учесника у промету. Поступак се понавља све до крајњег потрошача, купца финалног производа (услуге), који ПДВ по рачунима за набавку, нема на кога даље пренети, због чега плаћа ову обавезу. Право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари после настанка промета или пре настанка промета.

Право на одбитак претходног пореза после настанка промета. Ово право може да буде илустровано трансакцијом у којој обвезник ПДВ „Сава“ врши набавку материјала од продавца „Дрина“, који је уз рачун доставио и потврду да се налази у систему ПДВ. Материјал је примљен 31. јануара, а датум издавања рачуна је 1. фебруар 2015. године.

У наведеној трансакцији купац и продавац остварују различита права и обавезе:

- продавац „Дрина“, на основу продајне цене утврђује дуговани ПДВ, за промет настао у пореском периоду за јануар месец. У пореску обавезу (обавезу плаћања ПДВ) за јануар месец, укључује и пореску обавезу насталу 31. јануара;
- купац „Сава“, на основу набавне цене, утврђује улазни ПДВ тј. право на одбитак претходног ПДВ. Иако је материјал примио 31. јануара, право на одбитак претходног ПДВ може да ко-

ристи у фебруару, као пореском периоду, јер је рачун издат у том пореском периоду.

Право на одбитак претходног пореза пре настанка промета. Ово може бити остварено и ако је пре настанка промета извршено авансно плаћање. Купац који је платио аванс има право на одбитак претходног ПДВ уколико је, за плаћени аванс, примио авансни рачун (од продаваца) и ако испуњава и остале прописане услове.

Значајно је истаћи да се право на одбитак може стећи на сваки претходно обрачунати ПДВ при набавци материјала, робе, опреме, као и објеката, са домаћег тржишта или из увоза, уколико су испуњени следећи услови:

- а) ако су набавке извршене искључиво за коришћење у пословне сврхе, односно за обављање делатности ради које је привредни субјект основан. Ако набавка нема за циљ задовољење репродуктивних, већ личних потреба оснивача, ПДВ који је продавац зарачунао у фактури, а купац платио, за купца није претходан порез и не може бити одбијен од дугованог ПДВ. На набавке извршене од добављача који није обвезник ПДВ сам купац сноси ПДВ као свој трошак. На пример, шећер који се користи за потребе домаћинства, набавља се са ПДВ, о трошку купца (физичког лица–домаћинства). Шећер који се користи за репродуктивне потребе привредног друштва (обвезника ПДВ), ради производње колача, набавља се са ПДВ који се може одбити као претходни ПДВ;
- б) ако купац поседује рачун издатог од стране добављача, у коме је, поред набавне вредности, посебно исказан ПДВ. Такав рачун мора бити издат од стране привредног субјекта који је регистрован у систему ПДВ. То значи да се право на одбитак претходног ПДВ не може остварити уколико је набавка извршена од добављача који нису у систему ПДВ, због тога што не могу да исказују ПДВ на рачунима. Ако би се десило да добављач који није у систему ПДВ грешком изда рачун са обрачунатим ПДВ, купац који је обвезник ПДВ нема право на одбитак ПДВ јер није задовољен услов је да рачун издат од стране обвезника ПДВ. Да би претходни порез могао да буде одбијен у конкретном пореском периоду, датум издавања рачуна мора бити до краја пореског периода, а датум пријема рачуна најкасније до 15. у наредном месецу, када истиче рок за подношење пореске пријаве.

Рачун, као основни документ у коме обвезник исказује ПДВ, обрачунат на износ извршеног промета добара и услуга, издаје се у најмање два примерка, од којих један задржава издавалац рачуна, а остали се дају примаоцу добара (услуга). Рачун има вишеструку намену, која се одражава на купца, продавца и порески орган.

Купац. Износ са рачуна, купац користи за утврђивање обавезе према продавцу по основу извршене набавке добара и услуга, као и обавезу плаћања ПДВ. Износ са рачуна у пословним књигама купца, представља претходни порез. За тај износ, купац може да умањи обрачунати (дуговни) ПДВ, због чега се плаћање ПДВ своди на плаћање ПДВ на додату вредност. На основу рачуна, купац остварује право на одбитак претходног пореза, без обзира на то што рачун није плаћен.

Продавац. Износ са рачуна продавцу показује право наплате потраживања по основу извршене продаје добара и услуга, као и обавезу плаћања ПДВ. Износ са рачуна у пословним књигама продавца представља дуговани ПДВ, који он може да умањи за износ улазног (претходног или одбитног) ПДВ, због чега плаћање ПДВ постаје плаћање ПДВ на додату вредност продавца. Рачун ствара обавезу за продавца (издаваоца рачуна), да након испоруке исказе ПДВ на рачуну (као дуговни ПДВ) и изврши плаћање стварне пореске обавезе, утврђене у Пореској пријави.

Порески орган. На основу рачуна, порески орган може да изврши контролу обрачунатог и уплаћеног износа ПДВ, од стране пореског дужника.

Такву (троструку) намену, рачун може имати само ако садржи све податке. Са рачуном који има непотпуне податке, обвезник не може да оствари право на одбитак претходног ПДВ (*Правилник о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци*, „Сл.гласник РС“, бр. 123/12, чл. 6 - Правилник о рачунима). Ни Законом о ПДВ, као ни Правилником о рачунима није прописана форма рачуна, тако да сваки обвезник има прилику да самостално утврди форму (изглед) рачуна, уз обавезу да у њега угради нарочито елементе рачуна, који су битни за идентификовање предмета промета и за утврђивање износа пореске обавезе: назив, адреса и ПИБ обвезника издаваоца (примаоца) рачуна; врста и количина испоручених добара (услуга); износ основице; пореска стопа која се примењује; напомена да се за промет добара (услуга) примењује систем наплате потраживања (ако је обвезнику одобрен овај систем) и др.

Обавезу издавања рачуна имају само привредна друштва и предузетници који су регистровани код надлежног пореског органа за обвезника ПДВ. Међутим, ни обвезници ПДВ немају обавезу издавања рачуна при сваком промету добара и услуга. Обавеза издавања рачуна не постоји: а) ако промет робе (услуга) врше лицима која нису обвезници ПДВ и б) ако промет добара (услуга) врше лицима која су обвезници ПДВ, али је за тај промет прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног ПДВ.

У вези са прометом добара и услуга постоји потреба за разликовањем рачуна и фискалног исечка. Лице које је уписано у одговарајући регистар за промет добара на мало, односно за пружање услуга физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе (*Закон о фискалним касама*, „Сл. гласник РС“, бр. 135/04, чл. 3). Обвезник који евидентира промет путем фискалне касе, дужан је да купцу добара (услуга) одштампа и изда фискални исечак фискалне касе путем које је евидентиран промет. Фискални исечак се не сматра рачуном, због чега се на основу њега не може остваривати право на одбитак претходног пореза. Међутим, ако купац захтева да му продавац, због потребе за остваривањем права на одбитак претходног пореза, уз фискални исечак изда и рачун са свим подацима, продавац је дужан да то учини.

Може се десити да обвезник у рачуну за испоручена добра и извршене услуге искаже ПДВ већи од оног који дугује у складу са Законом о ПДВ. У том случају обвезник је дужан да тако исказани износ плати, а да у новом рачуну, који истовремено доставља и примаоцу рачуна, изврши исправку износа ПДВ. Исправка ПДВ врши се у пореском периоду у којем је издат рачун са коригованим износом ПДВ. Лице које није обвезник ПДВ издаје рачун али не исказује ПДВ, односно не издаје ПДВ рачун приликом промета робе и услуга.

Ако лице које није обвезник ПДВ (нпр. предузетник), изда ПДВ рачун иако није имао обавезу да то уради, сматра се дужником ПДВ, односно оно мора да тако исказани ПДВ плати. Поводом тога треба да поднесе Пореску пријаву за тај месец, у коју уноси грешком исказан ПДВ у рачуну, а уплату тог износа мора да изврши најкасније до 15. наредног месеца. У том случају, ништа боље неће проћи ни купац. На основу рачуна у којем је грешком исказан ПДВ, купац нема право на одбитак претходног ПДВ. Дакле, лице које искаже ПДВ у рачуну, а није обвезник ПДВ или није извршило промет добара (услуга), дугује исказа-

ни ПДВ без права да изврши исправку рачуна (Закон о ПДВ, „Сл. гласник РС“, бр.84/04, 93/12, чл. 44).

Сразмеран порез. Ако обвезник користи испоручена или увезена добра или прима услуге, за потребе своје делатности, да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који има право и део који нема право да одбије од ПДВ који дугује.

Процент сразмерног одбитка за порески период утврђује се стављањем у однос износа накнаде за извршени промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза од 1. јануара текуће године до истека пореског периода за који се подноси пореска пријава и износа накнаде укупног промета добара и услуга са правом и без права на одбитак претходног пореза, од 1. јануара текуће године до истека пореског периода за који се подноси пореска пријава.

3. Место и време промета добара и услуга

3.1. Место промета добара и услуга

Одређивање места промета добара и услуга у систему ПДВ од посебног је значаја, јер се на тај начин утврђује да ли промет подлеже опорезивању или не, јер је предмет опорезивања ПДВ само промет добара и услуга који обвезник изврши у Републици.

Место промета добара. Према општем правилу, место промета добара у систему ПДВ одређује се према месту испоруке добра, при чему се територија Републике сматра једним местом испоруке.

У зависности од врсте промета добара, место промета може бити: место у којем се добро налази у тренутку слања или превоза; место уградње или монтаже добра; место у којем се добро налази у тренутку испоруке; или место пријема (у случају воде, електричне енергије, гаса и топлотне енергије).

Место промета услуга, према општем правилу место промета услуга, је место у којем пружалац услуга обавља своју делатност; ако се промет услуга врши преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице.

Место у којем пружалац услуга обавља своју делатност, односно место промета услуга може

бити: седиште правног лица или предузетника; пребивалиште или стално боравиште пољопривредника и физичких лица; седиште пословне јединице, ако се промет услуга врши преко пословне јединице.

Поред општег правила у вези са местом промета услуга, прописани су бројни изузеци, према којима се местом промета услуга сматра место:

- у којем се налази непокретност, ако се ради о промету услуге непосредно повезане са том непокретношћу, укључујући делатност посредовања и процене непокретности, као и пројектовање, припрему и извођење грађевинских радова и надзор над њима;
- где се обавља превоз, а ако се превоз обавља и у Републици и у иностранству (у наставку текста: међународни транспорт), одредбе овог закона примењују се само на део превоза извршен у Републици;
- где је услуга стварно пружена, ако се ради о: услугама из области културе, уметности, спорта, науке и образовања, забавно-естрадном и сличним услугама, укључујући услуге организатора природби, као и са њима повезане услуге; споредним услугама из области транспорта, као што су утовар, истовар, претовар и сличне услуге; услугама процене покретних ствари; радовима на покретним стварима;
- у којем прималац услуге обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште, (ако се ради о услугама: изнајмљивања покретних ствари, осим превозних средстава на основу *rent-a-car* уговора; пружања телекомуникационих услуга; преузимања обавезе да се у потпуности или делимично одустане од вршења неке делатности или коришћења неког права; из области економске пропаганде; преноса, уступања и давања на коришћење ауторских права, права на патенте, лиценце, заштитних знакова и других права интелектуалне својине; банкарског, финансијског пословања и пословања из области осигурања и реосигурања, осим изнајмљивања сефова; саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сличних услуга; обраде података и уступања информација, као и давања информација телефоном или на други начин; стављања на располагање особља; клиничког испитивања лекова и медицинских средстава; одобравања приступа мрежи природног гаса и мрежи за пренос електричне енергије; пруженим електронским путем¹, као и радио-телевизијским услугама.

Место промета услуга посредовања, осим услуга посредовања одређује се према месту промета добара и услуга који је предмет посредовања.

Место увоза добара је место кроз које је увезено добро унето у царинско подручје Републике.

3.2. Време промета добара и услуга

Правилно одређивање времена промета добара и услуга од посебног је значаја у систему ПДВ, јер даном промета настаје пореска обавеза. Пореска обавеза може да настане и пре промета добара и услуга, уколико је извршена авансна наплата.

Дакле, пореска обавеза за промет добара и услуга у Републици настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- промет добара и услуга;
- наплата, односно плаћање, уколико је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга.

Време промета добара. Време промета добара уређено је посебно за неколико различитих начина испоруке добара. Према Закону о ПДВ, промет добара настаје:

- даном отпочињања слања или превоза добара примаоцу или трећем лицу, према његовом налогу, ако добра шаље или превози испоручилац, прималац или треће лице, према њиховом налогу;
- даном преузимања добара од стране примаоца у случају уградње или монтаже добара од стране испоручиоца или, према његовом налогу, трећег лица;
- преносом права располагања добрима примаоцу, ако се добро испоручује без отпреме, односно превоза;
- даном читавања стања примљене воде, електричне енергије, гаса и топлотне енергије које врши испоручилац, ради обрачуна потрошње;
- даном када је добро унето у царинско подручје Републике.

У комисионим или консигнационим пословима, време испоруке добара од стране комисионара или консигнатера одређује се на специфичан начин који подразумева да код комисионих послова постоје два промета добара (промет између власника и комисионара, с једне стране, и промет између комисионара и купца комисио-

1) Шта се сматра услугама пруженим електронским путем ближе је уређено посебним правилником.

не робе, с друге стране), с тим што оба промета настају истовремено, а то је моменат продаје добра од стране комисионара трећем лицу.

Време промета услуга. Услуга се сматра пруженом даном када је: завршено појединачно пружање услуге; престао правни основ пружања услуге – у случају пружања временски ограничених или неограничених услуга. Уколико се за пружање услуга издају периодични рачуни, промет услуга сматра се извршеним последњег дана периода за који се издаје рачун. При том, у случају пружања временски ограничених и неограничених услуга чије је трајање дуже од годину дана, обавезно се издаје периодични рачун, с тим што период за који се издаје тај рачун не може бити дужи од годину дана

Делимична услуга, која подразумева да за одређене делове буде уговорена посебна накнада, сматра се извршеном у време када се оконча пружање тог дела услуге.

Приликом увоза добара, пореска обавеза настаје даном настанка обавезе плаћања царинског дуга.

4. Евиденција промета робе (услуга) и ПДВ

Порески обвезник ПДВ дужан је да на крају пореског периода (месеца или тромесечја) обрачуна и плати ПДВ на извршени промет робе и услуга. Уместо да то чини излиставањем рачуна, примљених и издатих од почетка до краја пореског периода, законодавац је прописао дужност обвезника да континуирано и систематски води одговарајуће евиденције о промету робе и услуга и о ПДВ, у сваком пореском периоду. Вођење евиденције у непосредном је интересу обвезника ПДВ (јер му она служи као основа да, на једноставан и лак начин, тачно обрачуна и плати ПДВ), али и пореског органа (коме евиденција о ПДВ служи за контролу обрачунатог и плаћеног ПДВ). Евиденција промета добара и услуга и о ПДВ води се на основу података из рачуна и других докумената: о набавкама добара и услуга (на основу којих је обрачунат претходни ПДВ) и о продатим добрима и услугама (на основу којих је обрачунат дуговани ПДВ).

Обавеза вођења евиденције о ПДВ односи се на лица која су регистрована као обвезници ПДВ. Пословни субјекти који нису обвезници ПДВ (правна лица и предузетници) нису дужни да воде евиденцију о ПДВ, али имају обавезу да воде евиденцију о укупном промету добара и услуга. На основу праћења промета оствареног у претходном пореском периоду, они ће утврдити моменат (дан) испуњења законских услова од када

постају обвезници ПДВ. Обавезу плаћања и вођења евиденције пореза на додату вредност (ПДВ) немају:

- правна лица и предузетници чији укупан промет у претходних 12 месеци (то су власници постојеће радње) или планирани промет (то су власници но новоосноване радње) износи мање од 8 милиона динара, нису обвезници пореза на додату вредност (не плаћају ПДВ) и не воде евиденцију ПДВ.

Садржину, односно бројчане податке који приказују трансакције привредних субјеката, могуће је устројити у одговарајуће књиге евиденције. Све књиге евиденције могу се сврстати у две групе: основне књиге евиденције и помоћне књиге евиденције.

Основне књиге евиденције, које садрже податке исказане у издатим и примљеним рачунима и другим документима, на основу редовног промета робе и услуга. Сви обвезници ПДВ, без изузетка, дужни су да воде евиденције о ПДВ, исказане:

- у издатим рачунима;
- у примљеним рачунима;
- за извршени промет по општој стопи од 20%;
- за извршени промет по посебној стопи од 10%;
- за извршени промет за који је прописано ослобођење од ПДВ са правом на одбитак претходног пореза;
- за извршени промет за који је прописано ослобођење од ПДВ без права на одбитак претходног пореза;
- за извршени промет према територији АП Косово и Метохија;
- за унапред примљене уплате (авансне уплате);
- за унапред извршене уплате (авансно плаћање);
- у издатим признаницама и износу ПДВ надокнаде плаћене пољопривреднику из чл. 34 Закона о ПДВ и др.

У евиденцији за ПДВ мора да се обезбеде подаци о промету добара без накнаде, који се врши на основу интерних рачуна, као што су: узимање добара за личне потребе оснивача, запослених и других лица, бесплатно давање пословних узорака и поклона мање вредности (пословним партнерима) и сл. Све ове евиденције могу се водити у виду књига евиденције о ПДВ, од којих су основне две књиге: 1. Књига примљених рачуна (КПР), која представља евиденцију примљених рачуна и 2. Књига издатих рачуна (КИР), којом се обухватају подаци из издатих рачуна.

Прописане су посебне књиге евиденције које садрже податке (преузете из примљених и издатих рачуна) по основу специфичног промета (*Правилник о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ*, "Сл. гласник РС", бр. 120/12, чл. 3,4,5,6, *Правилник о евиденцијама*) и обезбеђују податке о промету добара и услуга за одређене (специфичне) намене, као што су: Књига о промету извршеном дипломатским и конзуларним представништвима и међународним организацијама, Књига о промету добара набављених са ПДВ за давање хуманитарне помоћи, Евиденција промета половних добара, укључујући половна моторна возила, уметничка дела и др.

Књига о промету извршеном дипломатским и конзуларним представништвима и међународним организацијама. ПДВ се не плаћа на промет добара и услуга извршен овим лицима, због чега је обвезник ПДВ дужан да води посебну евиденцију о том промету.

Књига о промету добара набављених са ПДВ за давање хуманитарне помоћи. Организације регистроване за хуманитарну делатност могу да врше набавку добара од правних лица – обвезника ПДВ, на која плаћају ПДВ. Хуманитарне организације које су платиле ПДВ имају право на рефакцију ПДВ, уколико је ПДВ исказан на рачуну и ако су платиле рачун, а набављена добра отпремљена у иностранство, где се користе у хуманитарне, добротворне или образовне сврхе.

Евиденција промета половних добара, укључујући половна моторна возила, уметничка дела и др. Обвезници који се баве овим прометом не исказују ПДВ у рачунима и немају право на одбитак претходног ПДВ.

Посебне књиге евиденције могу се обезбедити и у оквиру Књиге примљених рачуна и Књиге издатих рачуна, без икаквих измена облика тих књига. Ипак, ради лакше контроле, евиденција специфичног промета води се одвојено од евиденције редовног промета добара и услуга. Обвезник ПДВ дужан је да чува евиденцију о ПДВ најмање 10 календарских година по истеку календарске године на коју се евиденција односи. У том року он је дужан да чува пореску евиденцију (Књигу примљених и Књигу издатих рачуна), као и пореску документацију (примљене и издате рачуне) на основу које је пореска евиденција формирана, укључујући и преглед обрачунаог ПДВ.

5. Обавеза подношења пореске пријаве

Евидентирање обвезника за ПДВ врши надлежни порески орган, на основу евиденционе пријаве, поднете од стране привредног субјекта. Предузетници који уђу у систем ПДВ од надлежног пореског органа добијају потврду о регистрацији у систем ПДВ. Надлежни порески орган води евиденцију о свим обвезницима ПДВ којима су издате потврде. По извршеној регистрацији, они имају право исказивања ПДВ у рачунима и право на одбитак претходног пореза, уз обавезу вођења прописане пореске евиденције. У систему опорезивања порезом на додату вредност у нашој земљи, обавезу плаћања ПДВ имају: обвезници ПДВ који су се регистровали за обвезнике ПДВ и порески дужници.

5.1. Обвезници ПДВ који су се регистровали за обвезнике ПДВ.

У систем ПДВ могу се укључити сви привредни субјекти који врше промет добара и услуга на територији Републике и / или у иностранству: правна лица, предузетници и нерегистрована физичка лица. Они су дужни да за сваки порески период достављају пореску пријаву, што значи да то морају да чине и у пореском периоду у коме:

- нису извршили промет добара и услуга (обвезник ПДВ који у текућем пореском периоду није продавао ни набављао добра и услуге, дужан је да поднесе празну пореску пријаву за тај период);
- нису остварили право на одбитак претходног пореза и
- немају обавезу плаћања ПДВ.

Евидентирање обвезника за ПДВ врши надлежни порески орган, на основу евиденционе пријаве, поднете од стране привредног субјекта. Датум ступања у систем ПДВ је датум наведен у Евиденционој пријави. То је први наредни дан у односу на датум на који је редовни обвезник у претходних дванаест месеци остварио укупан промет већи од 8 милиона динара или датум када је мали порески обвезник добровољно донео одлуку о ступању у систем ПДВ. Од дана почетка обављања ПДВ активности обвезник стиче сва права и обавезе, прописана Законом о ПДВ. Привредни субјекат са статусом обвезника ПДВ има обавезу да, на основу рачуна о извршеном промету робе и услуга, обрачунава и плаћа ПДВ. Порески систем Србије разликује две категорије регистрованих пореских обвезника ПДВ:

редовни порески обвезници и мали порески обвезници.

Редовни порески обвезници. То су правна лица, предузетници и физичка лица (укључујући и пољопривреднике), који обављају самосталну делатност као трајну делатност, а у претходних 12 месеци имају укупан промет добара и услуга већи од 8 милиона динара. Називају се редовним јер промет од 8.000.000 динара представља цензус за обавезан улазак у систем ПДВ. Ови привредни субјекти се, по сили закона, морају евидентирати као обвезници ПДВ. Њихова ПДВ активност отпочиње наредног дана, од дана када имају обавезу да се евидентирају као обвезници ПДВ.

Пример: Обвезник је у јануару 2015. године имао промет од 1.500 динара, у фебруару 5.000 динара, марту 15.000 динара, а 20.04. 2015. године остварио је промет у износу 8.300.000 динара.

Овај обвезник мора да се евидентира за ПДВ. Дужан је да поднесе евиденциону пријаву у коју, као датум почетка обављања ПДВ активности, уписује датум 20.04.2015. године. Евиденциону пријаву дужан је да поднесе пореском органу најкасније до 15.05.2015. године, јер је то први рок за предају Пореске пријаве. Ако лице испуњава услове за обавезно подношење евиденционе пријаве за ПДВ, а ипак пропусти да то учини, чини прекршај за који се изриче новчана казна.

Мали порески обвезници. То су предузетници, микро правна лица и пољопривредници који врше промет добара и услуга на територији Републике, чији је укупан промет у претходних 12 месеци мањи од 8 милиона динара или који процењују (то су новорегистровани субјекти) да ће у наредних 12 месеци имати промет мањи од 8 милиона динара (у овај износ није укључен промет сопствене опреме и објеката за вршење делатности), који су се добровољно определили за обвезнике ПДВ. ПДВ активност ових лица отпочиње даном регистравања за обавезу плаћања ПДВ. Мали порески обвезници који не желе да буду у систему ПДВ не плаћају ПДВ, па немају ни обавезу вођења пореске евиденције. Они немају обавезу достављања пореске пријаве пореском органу, али немају ни право на одбитак пореза плаћеног на своје инпуте.

Порески обвезник који има укупан промет већи од 8 милиона динара не сматра се малим пореским обвезником. Он нема могућност избора статуса пореског обвезника, већ безусловно постаје обвезник ПДВ, што значи да се мора регистровати у систему ПДВ. То подразумева обавезу плаћања ПДВ и вођења пореске евиденције, као и право на одбитак претходног ПДВ. Остали суб-

јекти, без права на одбитак претходног пореза овај порез (исказан на рачунима добављача) сматрају трошком набавке. Исти морају да укалкулишу у своје продајне цене, што је од утицаја на кретање тржишних цена. По томе што не остварују право на одбитак претходног пореза, ови порески обвезници су у истом положају као и крајњи купци.

Правна лица и предузетници чији промет је нижи од 8.000.000 динара имају могућност избора у вези са уласком или неуласком у систем ПДВ.

Ако се определе да не уђу у систем ПДВ, не исказују ПДВ на рачунима за извршени промет робе и услуга и не воде пореску евиденцију, али немају ни право на одбитак претходног пореза. Они плаћају добављачима ПДВ, у износу исказаном на рачуну, док се у књиговодству ПДВ исказује у набавној вредности материјала, робе, основних средстава и трошкова пословања.

Правна лица и предузетници чији промет је у претходних 12 месеци нижи од 8.000.000 динара, односно мали обвезници, могу се у било које време у току године определити за систем ПДВ. Мали обвезници који се определе за систем ПДВ морају бити регистровани као обвезници ПДВ, подношењем евиденционе пријаве надлежном пореском органу, након чега они стичу сва права и обавезе обвезника ПДВ.

Обавеза плаћања ПДВ траје најмање две године. По истеку тог рока, мали порески обвезник који у претходних 12 месеци није остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара, или због престанка обављања делатности, може да поднесе захтев за престанак обавезе плаћања ПДВ, на основу кога надлежни порески орган издаје потврду о брисању из евиденције за ПДВ. Без ове потврде АПР, односно орган надлежан за вођење регистра не може извршити брисање обвезника из Регистра привредних субјеката (уколико је реч о субјекту који престаје да обавља делатност). Обавеза плаћања ПДВ може престати и предузетнику који у претходних 12 месеци оствари промет мањи од 8 милиона динара, уз услов да поднесе захтев за престанак обавезе плаћања ПДВ и за брисање из евиденције за ПДВ. То значи да, ако обвезник не поднесе захтев за брисање из евиденције ПДВ, надлежни порески орган не може по службеној дужности да изврши брисање обвезника из евиденције ПДВ. Обвезник коме престане статус обвезника ПДВ, уз захтев за паушално опорезивање, дужан је да поднесе и пореску пријаву, у року од 15 дана од дана пријема акта надлежног пореског органа којим се потврђује брисање из евиденције за ПДВ

(Закон о порезу на доходак грађана, „Сл.гласник РС“, бр. 24/01 и 80/02, чл. 94).

Може се десити и да обвезник не обрачуна ПДВ или да не плати ПДВ у прописаном року. За прекршаје по том основу предвиђена је новчана казна. За пореског обвезника који прими рачун са исказаним ПДВ од малог обвезника који није у систему ПДВ тако плаћени ПДВ нема карактер претходног пореза. За тај износ ПДВ купац не може да умањи дуговани порез.

5.2. Порески дужници

Пореске дужнике чине лица која нису регистрована као обвезници ПДВ. За пореског дужника порески период за који се обрачунава ПДВ, предаје пријава и плаћа ПДВ, је календарски месец. Порески дужници дужни су да пореску пријаву поднесу у року од 10 дана по истеку пореског периода у којем је настала пореска обавеза. За разлику од пореских обвезника који су дужни да подносе пореску пријаву за сваки порески период, без обзира на то што нису имали промет, порески дужници имају обавезу подношења пореске пријаве само за порески период у којем је настао дуг ПДВ (у пореском периоду у коме нема обавезе ПДВ, они не подносе пореску пријаву). У пореске дужнике убрајају се следећа лица:

- порески пуномоћник којег одреди страном лице које у Републици нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште, а које обавља промет добара и услуга у Републици и
- прималац добара и услуга, ако страном лице из претходне алинеје не одреди пореског пуномоћника.

На пример, страном правно лице, регистровано у Ирској, намерава да прода белу технику трговинском предузећу „Сунце“ из Краљева. С обзиром на то да није постигнут коначан договор о купоподаји са потенцијалним купцем, као и чињеницу да нема пословно седиште нити сталну пословну јединицу на територији Републике, страном предузеће је за пореског пуномоћника овластило шпедитерско предузеће „Еврошпед“ из Смедерева. Дана 25.09.2014. године извршени су увоз и царинење беле технике у вредности од 1.500.000 динара. Царинска испостава је, на основу фактуре страног лица, обрачунала ПДВ у износу од 300.000 динара. Порески пуномоћник је дужан да приликом подизања робе из царинског надзора, изврши уплату обрачунаог ПДВ (нема обавезу плаћања фактурне вредности увезене робе). Његова обавеза је и да по том основу, за порески период 01.09. - 30.09.2014. године

попуни пореску пријаву и поднесе је пореском органу, најкасније до 15.10.2014. године.

Међутим, страном правно лице не мора да овлашћује пореског пуномоћника, уколико се испорука беле технике остварује према купопродајном уговору закљученом између трговинског предузеће „Сунце“ и његовог ино-партнера. У том случају, робу прима увозник (трговинско предузеће), које има обавезу плаћања уговорене вредности робе (1.500.00 динара) и ПДВ (300.000 динара). Његова обавеза је и да попуњену пореску пријаву, за порески период у коме је извршен увоз рове, преда пореском органу.

Као што је у претходном делу текста назначено, порески дужник је лице које у рачуну или другом документу који служи као рачун грешком искаже ПДВ (он није обвезник ПДВ, па нема ни право исказивања ПДВ) или није извршио промет добара и услуга. На пример, самостална трговинска радња „УкраС“ из Зајечара, остварује годишњи промет добара и услуга од 4.000.000 динара. Иако није у систему ПДВ, власник радње је грешком на фискалном одсечку, издатом 18.09. текуће године, приликом продаје бојлера у вредности од 10.000 динара, зарачунао ПДВ у износу од 2.000 динара. С обзиром да нема право исказивања ПДВ у својим излазним рачунима, предузетник из Зајечара (власник радње) дужан је да плати тако исказани ПДВ и да попуни пореску пријаву, за период од 01.09. до 30.09. текуће године; пријаву мора предати пореском органу најкасније до 15.10. текуће године, што је и рок за његову уплату ПДВ.

6. Порески период

Порески период је период за који обвезник обрачунава и плаћа ПДВ и предаје пореску пријаву. Порески период може бити календарски месец или календарско тромесечје. Критеријум за одређивање пореског периода је укупно остварени или укупно процењени промет добара и услуга пореског обвезника, без пореза (пореза на промет, акцизе, ПДВ и других фискалних облика) и без промета опреме и објеката за вршење делатности. За вредност продатих добара која не спадају у опрему и објекте за вршење делатности, не умањује се укупан промет приликом одређивања пореског периода. Тако је прописано да укупан промет не умањује обвезник који прода сопствену опрему (машину, рачунар и сл.), чија продајна вредност је нижа од 500.000 динара, на пример, ако прода машину чија продајна цена је 300.000 динара без ПДВ. Порески обвезници који се одреде за статус једномесечног

или тромесечног пореског обвезника, захтев за одобрење тог статуса подносе пореском органу.

Календарски месец је порески период за:

- обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 50 милиона динара или који процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 50 милиона динара;
- обвезника коме је порески орган одобрио плаћање ПДВ према начелу наплаћене реализације; то су обвезници чији укупан промет је нижи од 50 милиона динара;
- обвезника који се први пут, у текућој календарској години, региструје као ПДВ обвезник; за ове обвезнике порески период је календарски месец за текућу и наредну календарску годину, независно од дана регистрације за обављање делатности.

Обвезник ПДВ, коме је као порески период одређен календарски месец, дужан је да пореску пријаву подноси пореском органу у року од 15 дана по истеку пореског периода. Он може да поднесе захтев за промену пореског периода у календарско тромесечје, уколико утврди да му је укупан промет у претходних 12 месеци смањен на ниво испод 50.000.000 динара. Одобрени порески период, по поднетом захтеву, траје најмање 12 месеци.

На пример, обвезник ПДВ који обрачунава ПДВ, предаје пореску пријаву и плаћа ПДВ месечно, утврдио је да је 17.05. текуће године остварио укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци нижи од 50.000.000 динара. Пореску пријаву за текући порески период овај обвезник дужан је да поднесе најкасније до 15. јула текуће године. Потом, пореске пријаве подноси, обрачунава и плаћа ПДВ тромесечно (до 20. септембра, до 20. децембра итд.).

Календарско тромесечје је порески период за обвезника ПДВ који у претходних 12 месеци оствари укупан промет мањи од 50.000.000 динара (осим за обвезника који примењује систем наплате, јер је за њега порески период календарски месец). Обвезник коме је као порески период одређено календарско тромесечје, дужан је да пореску пријаву поднесе пореском органу у року од 20 дана по истеку пореског периода. Ако се измене услови, нпр. оствари укупан промет (или процењује да ће бити остварен укупан промет) већи од 50.000.000 динара, обвезник је дужан да поднесе захтев пореском органу за промену пореског периода у календарски месец. То може учинити само на почетку календарске године, прецизније до 15. јануара. Порески период, одобрен на основу таквог захтева, траје најмање 12

месеци. То значи да, после истека тог периода, обвезник може опет да промени порески период у календарско тромесечје.

Интервал за обрачун и плаћање ПДВ за мале пореске обвезнике износи 3 месеца, што је повољније решење од интервала за обрачун и плаћање ПДВ за редовне пореске обвезнике (1 месец).

Обавезе и права редовног пореског обвезника, коме је као порески период одређен календарски месец су да:

- обрачунава ПДВ за сваки месец;
- подноси пореску пријаву за сваки месец, најкасније до 15. у наредном месецу, за претходни месец;
- плаћа ПДВ приликом подношења пореске пријаве, најкасније до 15. у наредном месецу;
- остварује право на повраћај ПДВ најкасније у року од 25 дана по истеку месеца. Ако претежно врши промет добара у иностранство, обвезник има право на повраћај ПДВ најкасније у року од 25 дана по истеку месеца.

Обвезник коме је за порески период одређено календарско тромесечје, има следеће карактеристике:

- обрачунава ПДВ за свако тромесечје;
- подноси пореску пријаву за свако тромесечје, најкасније у року од 20 дана по истеку тромесечја (до 20. априла, 20. јула, 20. октобра текуће године и до 20. јануара наредне године);
- плаћа ПДВ приликом подношења пореске пријаве, најкасније у року од 20 дана по истеку тромесечја;
- остварује право на повраћај ПДВ најкасније у року од 45 дана по истеку тромесечја.

Пореска пријава се доставља за календарске месеце, односно календарска тромесечја, без обзира на то да ли у том пореском периоду има обавезу плаћања ПДВ или има право на повраћај ПДВ, односно право на порески кредит.

Ако мали порески обвезник у календарском тромесечју оствари укупан промет већи од 50 милиона динара, порески период је календарски месец, почев од месеца по истеку календарског тромесечја. Мали порески обвезник може да поднесе пореском органу захтев за промену пореског периода у календарски месец, најкасније до 15. јануара текуће године. У том случају, одобрен порески период траје најмање 12 месеци.

7. Наплата пореза

Наплата пореза на различите врсте прихода правних и физичких лица врши се у виду редовне наплате или у виду принудне наплате.

Редовна наплата пореза. Ова наплата врши се у року доспелости пореске побавезе. Наплата пореза врши се, по правилу, плаћањем новчаног износа о доспелости пореза, у роковима прописаним законом. Изузетно, порез се може наплатити путем компензације и конверзијом потраживања по основу пореза у трајни улог Републике.

Принудна наплата пореза. Она се предузима кад доспела пореска обавеза није измирена до истека рока доспелости. Ради обезбеђења наплате пореза после почетка принудне наплате из новчаних средстава, Порески орган доноси решење о принудној наплати пореза, којим пореском обвезнику привремено забрањује измирење новчаних обавеза према трећим лицима, на основу пребијања (компензације), асигнације, цесије итд. У питању је блокада рачуна обвезника. Привремена мера траје до завршетка поступка принудне наплате пореза. Принудна наплата пореза се може извршити:

1. запленом и преносом новчаних средстава са текућег и девизног рачуна пореског обвезника, на уплатни рачун јавних прихода (*Одлука о начину вршења принудне наплате с рачуна клијента*, "Сл. гласник РС", бр. 14/14, чл.6);
2. преносом новчаних потраживања обвезника на уплатни рачун јавних прихода. Решењем о принудној наплати пореза налаже се пореском обвезнику да свој дуг измири уплатом на уплатни рачун јавних прихода, по доспећу потраживања;
3. запленом зараде (ако је обвезник у радном односу изван своје радње) или пензије. Решењем о принудној наплати пореза налаже се исплатоцу зараде, односно пензије, да врши њихову обуставу и уплату на уплатни рачун јавних прихода;
4. запленом и продајом хартија од вредности, покретних ствари и непокретности.

Ако се принудна наплата пореза извршава на основу продаје покретних ствари и непокретности, решењем Пореске управе се налаже пореском обвезнику да у одређеном року Пореској управи преда дуговану покретну ствар или непокретност. Ако дужник ни у том року не изврши плаћање пореза, порески орган врши принудну наплату тако што проценитељ пописује, проце-

њује, плени и продаје: покретне ствари или непокретности.

Принудна наплата пореза на бази покретних ствари. О извршеном попису и процени вредности ствари, порески извршитељ саставља записник који доставља пореском обвезнику. Продаја покретних ствари врши се путем усменог јавног надметања или непосредном погодбом између купца и Пореске управе, о чему се доноси закључак. Оглашавање продаје врши се на интернет страни и на огласној табли, а у дневном листу – ако је процењена вредност покретних ствари већа од 1.000.000 динара.

Принудна наплата пореза на бази непокретности. Непокретност се пописује, одређује њена почетна вредност и продаје од стране пореског извршитеља, на основу решења о принудној наплати. Заплени непокретности врши порески извршитељ, у присуству два пунолетна сведока. Извршитељ је овлашћен да удаљи лице које омета спровођење принудне наплате, а у случају потребе може да затражи помоћ полиције. О извршеној заплени непокретности саставља записник. У року од 3 дана од коначности решења о принудној наплати, Пореска управа утврђује почетну вредност непокретности, путем решења. Против тог решења порески обвезник може изјавити приговор у року од 3 дана од дана пријема. Против решења по приговору, жалба није допуштена.

Продаја непокретности обавља се путем усменог јавног надметања или непосредном погодбом. Оглас се објављује на огласној табли организационе јединице Пореске управе на чијој територији се налази непокретност и у дневном листу. Продаја непокретности врши се у седишту организационе јединице Пореске управе која ту продају спроводи. Ако непокретност не буде продата путем усменог јавног надметања, продаја непокретности врши се непосредном погодбом. Ако се ни на овај начин не може продати, непокретност се преноси у својину Републике. Купци овакве непокретности не могу бити порески обвезник и лица запослена у Пореској управи, као ни лица повезана са њима. Купац непокретности дужан је да уплати износ за који му је непокретност продата, у року од 8 дана од дана закључења уговора. Ако овај не изврши уплату, Пореска управа позива другог најповољнијег понуђача. Ако ни он не уплати уговорени износ, Пореска управа наставља поступак продаје. По извршењу уплате, Пореска управа доноси решење о предаји непокретности купцу. Приходе од продаје покретних и непокретних ствари Пореска управа уплаћује на уплатни рачун јавних

прихода. Ако је продајом остварена већа цена од износа пореске обавезе, разлика се враћа пореском обвезнику у року од 30 дана, а камата се обрачунава у корист обвезника по истеку тог рока.

Право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза застарева за 5 година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост права на утврђивање пореза почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез (Закон о пореском поступку и пореској администрацији, "Сл. гласник РС", бр. 80/02 и 47/13, члан 114). Застарелост права на наплату пореза почиње да тече од првог дана наредне године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Закључак

Порез на додату вредност представља некумулативни, вишефазни, посредни облик пореза на потрошњу, са којим се отклања двоструко и вишеструко опорезивање. У систему ПДВ порески обвезник има право на одбитак пореза који је платио приликом набавке средстава различите врсте и услуга за потребе производње. Дуговани ПДВ утврђује се као производ продајне цене и прописане пореске стопе. За износ ПДВ, који је претходно платио добављачима, порески обвезник има право да одбије од обрачунаог дугованог ПДВ. Стварну пореску обавезу ПДВ обвезник утврђује на основу разлике дугованог и претходног ПДВ. Ако је износ претходног пореза већи од укупног износа пореске обавезе, односно ако постоји негативна разлика, обвезник има право на одбитак или право на повраћај (претходног) ПДВ, у висини те разлике. Право на одбитак претходног пореза обвезнику ПДВ омогућава да плати ПДВ само на додату (новостворену) вредност, коју је остварио у његовој фази промета (производње).

Законодавац је прописао дужност обвезника да континуирано и систематски води одговарајуће евиденције о промету робе и услуга и о ПДВ у сваком пореском периоду. Вођење евиденције у непосредном је интересу обвезника ПДВ (јер му она служи као основа да на једноставан и лак начин тачно обрачуна и плати ПДВ), али и пореског органа (коме евиденција о ПДВ служи за контролу обрачунаог и плаћеног ПДВ). Евиденција промета робе и услуга и о ПДВ води се на основу података из рачуна и других докумената: о набавкама добара и услуга (на основу којих је обрачунао претходни ПДВ) и о продатим добрима и услугама (на основу којих је обрачунао дуговани ПДВ). Постоје

две врсте (могућности) наплате пореза на различите врсте прихода правних и физичких лица: а) редовна, која се врши о року доспелости пореске обавезе и б) принудна наплата, која се предузима кад доспела пореска обавеза није измирена до истека рока доспелости.

Литература

1. Brigham E. F, Gapenski L. C, *Financial Management*, The Dryden Press, Forth Worth, 1994.
2. Ђузовић С, *Трговина, принципи, структура и развој*, Висока пословна школа струковних студија „Чачак“, Београд, 2014.
3. Elliot B, Elliot J, *Financial Accounting, Reporting and Analysis*, Prentice Hall, 2002.
4. Хрустић Х, *Порез на додату вредност*, Стилос, Нови Сад, 2004.
5. Илић Г, Радовановић Р, Шкарић – Јовановић К, *Финансијско рачуноводство*, Економски факултет, Београд, 1997.
6. Kieso W. D, Weygandt J. J, Kieso E. D, Kimmel D. P, *Managerial Accounting – Tools for Business recision Making*, John Wiley Sons Inc, USA, 2002.
7. Красуља Д, Иванишевић М, *Пословне финансије*, Економски факултет, Београд, 2000.
8. Meigs R. F, Williams J. R, Haka S. F, Bettner M. S, *Financial Accounting*, Irvin Mc Graw Hill, Boston, 2001.
9. Петковић З, *Пореско књиговодство и евиденција*, Београдска пословна школа, Београд, 2013.
10. Петровић Д, Петровић Н, *Финансијско рачуноводство*, Висока пословна школа „Чачак“, Београд, 2014.
11. Раичевић Б, *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд, 2005.
12. Радичић М, Раичевић Б, *Јавне финансије, теорија и пракса*, Дата статус, Београд, 2011.
13. Савић М, Татић И, Нешић В.и др, *ПДВ приручник за примену прописа о порезу на додату вредност*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2005.
14. Шкарић - Јовановић К, *Финансијско рачуноводство*, Економски факултет, Београд, 2007.

Законски прописи:

1. Закон о ПДВ ("Сл. гласник РС", бр.84/04, 93/12)
2. Закон о пореском поступку и пореској администрацији ("Сл. гласник РС", бр. 80/02 и 47/13)
3. Закона о фискалним касама ("Сл. гласник РС", бр. 135/04)
4. Закон о трговини („Сл. гласник РС“, бр. 53/10 и 10/13)
5. Закон о порезу на доходак грађана („Сл.гласник РС“, 24/01 и 80/02)
6. Правилник о облику, садржини и начину вођење евиденције о ПДВ ("Сл. гласник РС", бр. 120/12)
7. Правилник о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл.гласник РС“, бр. 123/12)
8. Правилник о утврђивању опреме и објекта за вршење делатности и о начину исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности ("Сл. гласник РС", бр. 67/05)
9. Правилник о утврђивању опреме и објекта за вршење делатности и о начину спровођења исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности („Сл.гласник РС“, бр. 120/12)
10. Уредба о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга ("Сл. гласник РС", бр. 53/03, 71/05).
11. Уредба о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе ("Сл. гласник РС", бр. 61/10 и 83/12).
12. Упутство за поступање по захтевима пореских обвезника за одлагање плаћања пореског дуга ("Сл. гласник РС", бр. 80/02 и 93/12)
13. Одлука о начину вршења принудне наплате с рачуна клијента ("Сл. гласник РС", бр. 14/14)

Приручник о ПДВ (штампано и електронско издање)

Закон о ПДВ у примени је од 1. јануара 2005. године и од тада је мењан и допуњаван три пута, уз измене и допуне пратећих подзаконских аката. Измене и допуне Закона о ПДВ, из септембра 2012. године, биле су непосредан повод за објављивање трећег, измењеног и допуњеног издања ПРИРУЧНИКА О ПДВ.

Као додаток Приручнику штампана је ЗБИРКА ПРОПИСА О ПДВ која садржи пречишћене текстове Закона о ПДВ и свих подзаконских аката који су у примени од 1. јануара 2013. године.

Имајући у виду обим Приручника, као и потребу корисника да брзо пронађу одговор на конкретно питање, поред штампаног издања, приредили смо и његову електронску верзију. Наиме, уз штампано издање, добија се и компакт-диск који омогућава брзу и једноставну претрагу по свим насловима и поднасловима. Дакле, целокупан садржај Приручника, са свим текстовима који се налазе у штампаном издању, као и текстови Закона о ПДВ са подзаконским актима, добијају се и у електронској верзији.

Сва три издања: Приручник о ПДВ, Збирка прописа о ПДВ и компакт диск чине један пакет и продају се заједно. Не постоји могућност куповине појединачних издања.





46. СИМПОЗИЈУМ



Златибор, од 28. до 30. маја 2015.

САВЕЗ РАЧУНОВОЂА И РЕВИЗОРА СРБИЈЕ

БЕОГРАД, Његошева 19, П. фах 403

тел.: претплата 3238-611, 3233-088;
рачуноводство 3344-405, 3230-035;

факс: 3345-527, 3231-220

ПИБ 100299567

170-30005006000-83 UniCredit Bank
355-1007841-95 Војвођанска банка

НАРУЧИЛАЦ	ПИБ																		

тачан и потпун назив предузећа, установе																			

поштански бр. и место																			

улица и бр.																			

текући рачун																			

матични број										контакт телефон									

ПРЕДРАЧУН бр. 46 - _____

ваш ПИБ
модел позив на број

Ред. број	НАЗИВ	Број учесника	Цена са ПДВ	ИЗНОС (3 * 4)
1	2	3	4	5
1.	Претплатници приручника <i>Рачуноводствена пракса</i> , часописа <i>Рачуноводство</i> и чланови: - Савеза РР Србије - Асоцијације интерних ревизора Србије - Института сертифицираних рачуновођа Црне Горе и - Савеза РР Републике Српске плаћају само материјал		19.500	
2.	За остале заинтересоване котизација и материјал		26.000	
У случају спора признајемо надлежност суда у Београду.			УКУПНО:	

Уплату од _____ дин. (са позивом на број **46-Ваш ПИБ**) извршили смо дана _____ 2015. на текући рачун "Савеза РР Србије". У случају спора признајемо надлежност суда у Београду.

у _____ 2015. год.

М.П.

_____ (потпис овлашћеног лица)



46. СИМПОЗИЈУМ

Златибор, од 28. до 30. маја 2015.



ПРИЈАВА ЗА УЧЕШЋЕ И СМЕШТАЈ

Попуњену и оверену ПРИЈАВУ доставите:
САВЕЗ РР СРБИЈЕ, Београд, Његошева 19, п.ф. 403
или на факс: (011) 33-45-527; 3231-220



1 ПРИЈАВА

1. _____
(име и презиме учесника)
2. _____
(име и презиме учесника)
3. _____
(име и презиме учесника)

FCM

Fédération des
Experts Comptables
Méditerranéens



2 АДРЕСА

- _____ (назив предузећа, установе)
- _____ (поштански број и место)
- _____ (улица и број)
- _____ (лице за контакт, бр. телефона и број факса)



3 ИЗВЕШТАЈ О УПЛАТИ

Датум уплате ____ . ____ . 2015.
Износ _____ дин.

**У цену нису урачунати
трошкови смештаја,
уплата је услов
за резервацију смештаја.**

СМЕШТАЈ

По редоследу приспелих пријава учесници ће бити смештени у хотелу "Палисад" и другим хотелима на Златибору.

На основу Пријаве достављене Савезу РР Србије, хотели потврђују резервацију смештаја **искључиво** лицима која су платила учешће.

4 ПРИЈАВА СМЕШТАЈА - хотел "Палисад"

Датум доласка ____ . 2015. доруч. ручак вечера прва услуга
Датум одласка ____ . 2015. последња услуга

Предрачун за смештај доставите на факс бр. _____
(наведите број факса на који ће Вам хотел доставити предрачун за смештај). Знаком X обележавате прву и последњу услугу у хотелу.

УСЛОВИ УЧЕШЋА

- Претплатници приручника Рачуноводствена пракса, часописа Рачуноводство и чланови: Савеза РР Србије, Асоцијације интерних ревизора Србије, Института сертифицираних рачуновођа Црне Горе и Савеза РР Републике Српске плаћају само материјал - **19.500 дин.**
- Остали заинтересовани плаћају котизацију и материјал - **26.000 дин.**

Комплетан материјал биће уручен учесницима у хотелу "Палисад". Уплата се врши унапред на рачун Савеза РР Србије.

у _____ 2015. год.

М.П.

_____ (потпис)



РАЧУНОВОДСТВО д.о.о.

БЕОГРАД, Његошева 19, П. фах 403
мат. бр. 17166751; ТС Бгд, бр. рег. ул.1-78934-00;
шиф. дел. 5814

Marfin Bank А.Д. 145-3232-76
Војвођанска банка А.Д. 355-1040232-19
Unicredit банка 170-30004273000-93

ПИБ 100299575

претплата 3238-611, 3233-088; рачуноводство 3344-405, 3230-035;
факс: 3345-527, 3231-220

ПОРУЏБЕНИЦА бр. 05-

ПИБ наручиоца

ДОСТАВИТЕ ПОРУЏБЕНИЦУ на факс (011) 3345-527

Рбр.	Назив издања	Ком.	Цена (дин.)	Цена са попустом (дин.)*	Износ
1.	НОВО Приручник за примену МСФИ за МСЕ за микро правна лица		7.800	6.630	
2.	Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете (MSFI за SME) (комплет три књиге)		5.000	4.250	
3.	КОМПЛЕТ Приручник за примену МСФИ за МСЕ за микро правна лица и Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете (MSFI за SME)		12.800	9.600	
4.	Најновији Аналитички Контни план за привредна друштва, задруге, и предузетнике (октобар 2014.)		1.800	900	
5.	ПРИМЕНА КОНТНОГ ОКВИРА за привредна друштва, задруге и предузетнике		12.100	9.100	
6.	НОВО Аналитички контни план за друга правна лица (февруар 2015.)		1.760	880	
7.	IFAC-ов приручник за контролу квалитета за мале и средње праксе		10.000		
8.	ПРИРУЧНИК О ПДВ (штампано + електронско издање)		12.000	5.500	
9.	Међународни стандарди и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и средњих услуга (2010)		14.400	7.200	
10.	Планирање ревизије на бази ризика		10.000		
11.	Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор издање 2011. (комплет две књиге)		7.000		
12.	Примена компјутера у спречавању и откривању криминалних радњи		10.000		
13.	Примена Контног плана за буџетско рачуноводство		6.480		
14.	Интерна ревизија - Аутоматизацијом до ефикасности		10.000		
15.	Рачуноводство привредних друштава - Приручник за примену Контног оквира у складу са МСФИ (2011.)		13.900	5.900	
16.	"Актуелна професионална регулатива финансијског извештавања" - континурана едукација-приручник за професионалне рачуновође		2.450		
17.	Међународни стандарди финансијског извештавања (комплет 24. књиге)		14.000		
18.	Практична примена МСФИ		13.900	7.900	
19.	МСФИ - Међународни стандарди финансијског извештавања (две књиге 2.400 страна) (2007.)		2.792		
20.	Република Србија и избегавање двоструког опорезивања		2.900		
21.	Република Србија и избегавање двоструког опорезивања дохотка и имовине (текстови 35. уговора које примењује Р. Србија)		1.500		
22.	КОМПЛЕТ: Приручник (ред. бр. 20)+ Збирка уговора (ред. бр. 21)		3.700		
23.	Професионална пракса интерне ревизије (Међународни стандарди интерне ревизије саопштења и смернице за практичну примену)		9.800		
24.	Ревизија криминалне радње и форензичко рачуноводство		10.000		
25.	Управљање ризиком пословања - COSO интегрисани оквир		10.000		
26.	Приручник за интерну ревизију		10.000		
27.	Интерна ревизор у пракси		10.000		
28.	Извештаји интерне ревизије после Sarbanes-Oxley Закона - приручник за процес извештавања		10.000		
29.	Ревизија информационих технологија		10.000		
30.	Основи вредновања сталне имовине и обавеза		7.452		
31.	Јавни сектор као обвезник успостављања финансијског управљања и контроле организована интерне ревизије		3.000	1.500	
32.	Увођење МРС за јавни сектор у Србији (2010)		4.850		
33.	Књига одлука		500		
34.	Рачуноводствене политике		4.000		
35.	Приручник за примену прописа о порезима на имовину (2011.)		3.500	1.750	
36.	Порески систем		1.240		
37.	Интерне контроле и интерна ревизија		2.260	1.130	
				Свега	

* ЦЕНЕ СА ПОПУСТОМ важе за проф. чланове СРРС, чланове Асоцијације интерних ревизора Србије и претплатнике РП

У цене је урачунат ПДВ. Цене важе за уплате до 30.4.2014.

Робу и рачун

испоручите на адресу:

тачан и потпун назив наручиоца

поштански број и место

улица и број

ПИБ наручиоца

текући рачун

телефон (лице за контакт)

Уплату од _____ дин. (са позивом на бр. **05- Ваш ПИБ**) извршили смо дана _____ 2015.
на т.р. предузећа "Рачуноводство" д о о Marfin Bank А.Д. 145-3232-76, Војвођанска банка А.Д. 355-1040232-19,
или UniCredit Bank А.Д. 170-30004273000-93.

У случају спора признајемо надлежност суда у Београду.

_____ 2015.

М.П.

(потпис овлашћеног лица)

*Gordana VUKELIC PhD
Vesna JEFTIC-ARSENOVIC
Danijela MAKSIMOVIC*

***THE IMPACT OF THE RECOGNITION
AND VALUATION OF INVESTMENT PROPERTY
ON ASSETS, PROFITABILITY AND FINANCIAL POSITION***

*Aleksandar MAJSTOROVIC PhD
Slobodan POPOVIC PhD*

AUDIT OF AGRICULTURE COMPANY

Mile STANISIC PhD

DOCUMENTING FINANCIAL REPORTING CONTROLS

*Dragan PETROVIC PhD
Dragosav LACKOVIC MSc*

***CONCEPTUAL - SYSTEMIC ISSUES REGARDING THE
APPLICATION OF VAT AS THE DOMINANT REVENUE SOURCE
FOR SERBIAN BUDGET***

Gordana VUKELIC PhD, Vesna JEFTIC-ARSENOVIC, Danijela MAKSIMOVIC

THE IMPACT OF THE RECOGNITION AND VALUATION OF INVESTMENT PROPERTY ON ASSETS, PROFITABILITY AND FINANCIAL POSITION

In this paper, we show the impact of initial recognition and subsequent measurement of investment property on the assets, profitability and financial position of the company.

Carrying value of investment property in the balance sheet can significantly affect the value of the total assets in the balance sheet, the financial result in the income statement, as well as the value of financial indicators in the analysis of the financial performance of a company. The application of the cost model or the revaluation model affects not only the property and financial position of the company, but also reflects the profitability through the recognition of gain or loss from the correction of values in the income statement.

Effect of initial recognition and evaluation after the initial recognition of investment property on the assets and profitability is demonstrated through the practical examples of the application of different methods of balancing in the course of business.

Keywords: investment property, cost, fair value, financial position, profitability and assets of the company

Aleksandar MAJSTOROVIC PhD, Slobodan Popovic PhD

AUDIT OF AGRICULTURE COMPANY

The aim of the paper is to explore the possibilities and effects of the audit of agricultural enterprises. In our professional literature and practice this field is seldom tackled, which is why this article is so current and important. Our goal was to determine the meaning and purpose of audit on the base of case study of two agricultural companies and to examine the impact of audit on the net profit of agricultural enterprises that are the subject of audits. Since significant benefits of modern audit services for the agricultural company have been determined in relation to another company that was not the subject of audit, we can conclude with certainty that audit is beneficial to agricultural companies and should be extensively used, as it significantly contributes to the improvement of business performance.

Keywords: business audit, agricultural enterprise, the net profit.

Mile STANISIC PhD

DOCUMENTING FINANCIAL REPORTING CONTROLS

Reliability of financial reporting, among other important factors, depends on good documentation of controls. Documenting control should be done at the corporate level and at the level of activity, and its objective is to improve the reliability of internal control and facilitate effective monitoring. Effective documenting is the responsibility of the company management. Auditor has

the responsibility to document controls through narrative descriptions, flowcharts and matrices, in order to discover possible material misstatements and their positioning, and to determine the purpose of control procedures, the dynamics of their application and to identify those who are responsible.

Keywords: documenting controls, corporate governance, financial transactions, flowchart.

Dragan PETROVIC PhD, Dragosav LACKOVIC MSc

CONCEPTUAL - SYSTEMIC ISSUES REGARDING THE APPLICATION OF VAT AS THE DOMINANT REVENUE SOURCE FOR SERBIAN BUDGET

The tax system and tax policy are part of the overall economic policy of a country. As an instrument of economic regulation, taxation can affect other areas of economic policy, such as employment, the environment, international competitiveness and the like. Therefore, measures and activities that a country has undertaken in the area of tax policy affect not only this particular country, but also other countries. In the era of globalization there is the implied need for harmonization of tax policy, which in the European Union area includes the following objectives: stabilizing tax revenues of member countries, functioning of the internal market and promotion of employment.

The system of financing state functions is a complex system, which includes public revenue and public expenditure system. The state has a number of tasks, for the execution of which it needs the appropriate amount of public revenues. In the structure of public revenues, tax revenues have the greatest importance, and the most prominent tax within this group is value-added tax (VAT). The title of the article shows the need to consider the structure of budget revenues of the Republic of Serbia, without going into the expenditure side, nor in the execution of the budget. That is covered in the introduction, focusing on the Law of the Republic of Serbia from 2015, in order to comprehend the significance of value added tax in the current conditions.

The article aims to highlight the conceptual and systemic issues regarding the application of VAT as the predominant source of revenue for the budget of Serbia, from the formation of the tax base, through the use of the right to deduct previous VAT and ways of recording trade with goods (services) and VAT, to the obligation to file tax returns and pay VAT for the given tax period, including the payment of taxes (regular or forced).

Keywords: value added tax (VAT), the tax base, tax rate, outstanding and previous VAT.