

НОРМАТИВНА ОСНОВА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЈЕШТАВАЊА

Различити и бројни корисници финансијских извјештаја треба да разумију финансијску информацију на исти начин. Из тог разлога локална регулаторна тијела издају општеприхваћене рачуноводствене принципе који се зову рачуноводствени стандарди или стандарди финансијског извјештавања. Рачуноводствени стандарди су ауторитативна упутства о начину на који се одређене врсте трансакција и други догађаји треба да одразе у финансијским извјештајима. Ови стандарди укључују специфичне принципе, начела, конвенције, правила, и практичне поступке, неопходне за припрему финансијских извјештаја.

Свака земља има регулаторна тијела која формулишу и објављују стандарде. Због културних разлика, као и разлика у традицији, пореској политици, степену развоја, важности и уважавања рачуноводствене професије, постоје разлике између објављених стандарда у већини земаља. Међутим, упоредивост финансијских информација је кључно питање у мађународном контексту. Разни корисници дјелују све више глобално и морају бити у могућности да разумију, али исто тако и да вјерују финансијским извјештајима издатим у било којој земљи. Поред тога, недостатак општеприхваћених стандарда узрокује пораст трошкова поређења финансијских извјештаја различитих земаља.

Инструменти којима се обезбјеђује хармонизација финансијског извјештавања су МСФИ/МРС и Европске директиве. Хармонизација финансијског извјештавања доприноси:

- ▶ Трансапарентност финансијских извјештаја
- ▶ Олакшавање праћења пословања компанија које имају филијале у другим државама
- ▶ Подстицај повезивања тржишта
- ▶ Обезбјеђење поузданих информација у вези доношења одлука
- ▶ Тешкоће уградње у националну регулативу
- ▶ Утицај домицилних пореских прописа
- ▶ Честе измјене и допуне стандарда
- ▶ Проблеми са тумачењем
- ▶ Споре промјене културе појединих земаља

1. Међународни стандарди финансијског извјештавања

МСФИ су општеприхваћени оквир за обраду и презентовање разумљивих, релевантних и поузданих информација о финансијском положају, активностима и операцијама државе и њених дијелова. Одсутност стандарда води различитој рачуноводственој и извјештајној пракси, што доводи до неупоредивости на међународном нивоу. Формулисани стандарди требају одражавати уравнотежен приступ између оног што је идеално потребно и што је практично изводљиво.

Формулацију и доношење рачуноводствених стандарда обављају независна професионална тијела изван утицаја државе што у одређеној мјери осигурава висок степен објективности.

Највећи утицај на рачуноводствену професију има Међународна федерација рачуновођа (IFAC). Основана је 1977 год. са задатком да служи у јавном интересу, јача рачуноводствену професију на глобалном нивоу и доприноси развоју јаке међународне економије успостављањем и промовисањем професионалних стандарда високог квалитета, промовисањем међународног прихватања таквих стандарда, и рјешавањем питања од јавног интереса у којима је професионална стручност најрелевантнија.

За стандардизацију и хармонизацију рачуноводствених стандарда за профитно оријентисане организације као и њихово издавање задужен је Међународни Одбор за рачуноводствене стандарде (IASB - International Accounting Standards Board) који дјелује у оквиру IFRS фондације. Основни циљеви ове Фондације су:

- ▶ У интересу јавности развијање једноставних, висококвалитетних, разумљивих и примењивих глобалних рачуноводствених стандарда преко IASBа;
- ▶ Промовише употребу и строгу примјену ових Стандарда;
- ▶ Узима у обзир потребе финансијског извјештавања земаља у развоју и малих и средњих ентитета; и
- ▶ Промовише прихватање IFRSs кроз приближавање националних стандарда и IFRSs

Нормативну основу финансијског извјештавања у Европској Унији чине:

- ▶ Четврта директива 1976. године
- ▶ Седма Директива 1983. године

Земље чланице ЕУ усаглашавају своја национална законодавства са Директивама ЕУ. Од 2005. компаније које састављају консолидоване финансијске извештаје морају примењивати МСФИ.

Уважавајући разлике које постоје у рачуноводственој и извјештајној пракси ентитета јавног сектора и профитно оријентисаних организација, основан је Комитет за јавни сектор као стални комитет Одбора IFAC-а који је усмјерен на финансијско извјештавање и ревизију националних, регионалних и локалних управа и повезаних државних агенција. Фокус овог Комитета је на развоју свеобухватног скупа Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (у даљем тексту MPC-JC) којима се успостављају захтијеви за финансијским извјештавањем влада и других организација из јавног сектора. Ови стандарди престављају најбољу међународну праксу извјештавања ентитета из јавног сектора. У многим правним системима, примјена услова из Стандарда ће повећати одговорност и транспарентност финансијских извјештаја које припремају владе и њихови органи. Комитет за јавни сектор има овлаштење да, у име Одбора, објављају стандарде, смјернице, студије и друга документа у вези са финансијским извјештавањем, рачуноводством и ревизијом у јавном сектору.

У овом периоду ентитете из јавног сектора прате најразличитије праксе рачуноводства и ревизије, а у многим земљама нема ауторитативних стандарда за јавни сектор. Усвајањем МРС-ЈС доћи ће до побољшања квалитета и упоредивости финансијских информација.

МРС-ЈС су засновани на Међународним рачуноводственим стандардима, односно Међународним стандардима финансијског извјештавања, које је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде. Комитет покушава да очува рачуноводствени поступак и оригинални текст међународних рачуноводствених стандарда за профитне организације кад год је то могуће, осим уколико постоји значајно одступање у вези са јавним сектором. У свом даљем раду Комитет развија МРС-ЈС који се баве рачуноводственим питањима специфичним само за ентитете јавног сектора као што су приходи по основу пореза и такси, насљедна имовина, социјална давања и сл. Истовремено, Комитет развија концептуални оквир за финансијско извјештавање ентитета јавног сектора.

Циљ Комитета је да развије програме намијењене побољшању финансијског управљања и одговорности у јавном сектору, као и да развије рачуноводствене стандарде и промовише њихово прихватање. Ни сам Комитет, ни рачуноводствена професија, немају моћ да захтијевају придржавање МРС-ЈС. Успјех рада Комитета зависи од признавања његовог рада и подршке истом од стране многих различитих интересних група које дјелују у оквиру граница њиховог правног система.

Република Српска се опредјелила за поштовање међународних рачуноводствених и ревизорских стандарда. У Закону о рачуноводству (Сл. Гласник РС 62/02) се наводи да Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске доноси, објављује и ажурира стандарде и привремене стандарде рачуноводственог и ревизијског извјештавања који се потпуно усклађују са МРС и МСР.

Због своје важности у овом дијелу потребно је споменути и професионална рачуноводствена тијела која доносе рачуноводствене стандарде за јавни сектор у САД. САД имају децентрализован модел уређења земље гдје се већина државних услуга пружа преко локаних власти као што су градови и федералне државе. Друге државне услуге као што су војска, високо образовање и сл. пружају се преко ентитета који припадају директно федералној влади. Због оваквог уређења у САД постоје два различита тијела за успостављање стандарда за јавни сектор.

GASB¹ је основан 1984. године и одговоран је за доношење рачуноводствених стандарда за државне ентитете на локалном и нивоу федералних држава. Задатак GASB-а је унапређење општих рачуноводствених начела за државне јединице. “Ова начела су специфична фундаментална начела која су, утемељена на разуму, јасно изражених обиљежја, општеприхваћена од државне администрације, рачуновођа, ревизора, и других заинтересованих за јавне финансијске операције, и призната као основа ефикасне менаџерске контроле и финансијског извјештавања.”²

¹ Skr. engl. GASB (Governmental Accounting Standards Board), upoznavanje sa ciljevima, aktivnostima i relevantnim publikacijama uključujući i standarde moguće je putem Internet stranice – GASB-a na adresi <http://www.gasb.org>

² “Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards”, published by GASB., third edition, 1990., str. XI.

FASAB је основан 1990. године и доноси рачуноводствене стандарде за државне ентитете који припадају директно федералној влади. Оснивачи Одбора су три службе одговорне за федерални финансијски менаџмент – Секретаријат Трезора, Директор сектора за менаџмент и буџет и Генералног контролора УС. Под њиховим спонзорством Одбор је донио стандарде који потпомажу Акт о главним финансијским службама који захтијева од федералних агенција да објаве годишње ревидиране финансијске извјештаје.

Рачуноводствени систем државе све је одговорнији и у подручју макроекономског управљања. Осим пружања поузданих и правовремених информација извршној власти у обликовању прецизних циљева као дио фискалних политика, систем своју улогу мора испунити и у погледу осигурања подлоге за међународно извјештавање о пословању државе. У том смислу су на међународном нивоу установљени стандардизовани системи фискалног и шире финансијског извјештавања који се називају системима државне финансијске статистике.

Статистика државних финансија (GFS) је међународни статистички систем који развија Међународни монетарни фонд као кровна међународна финансијска институција, а с намјером да подстакне владе да презентују упоредиве статистичке податке. Систем државне финансијске статистике је скуп привредних и статистичких модела, рачуноводствених правила и класификационих смјерница о системском организовању података о пословању сектора опште државе.

Систем је обликован и развијан с циљем да буде унифицирана и компатибилна матрица за праћење економског и фискалног стања те информациона подршка економским анализама опште државе односно јавног сектора у цјелини. Сврха му је задовољити потребе фискалне анализе. Систем пружа информације у вези с пословањем опште државне администрације на нивоу подсектора средишње, државне и локалне владе. ММФ – Одсјек за статистику је 1986. године објавио приручник статистике државних финансија³, с циљем повезивања, уједначавања и усаглашавања с осталим међународним макроекономским статистичким системима као што су:

- Систем националних рачуна⁴
- Биланс плаћања

³ GFS 1986.

⁴ Sistem nacionalnih računa je međunarodni standard za nacionalne račune. Nacionalni računi se razlikuju od državnih računa u činjenici da je jedinica izvještavanja nacionalna teritorija ili regija u naciji. Jedinica izvještavanja u slučaju državnih računa može biti bilo koji nivo vlade unutar nacije, ili bilo koja jedinica na nekom nivou vlade. SNA je i sveobuhvatni računovodstveni sistem koji koristi konzistentne računovodstvene definicije i koncepte radi sažimanja ekonomskih transakcija koje se odvijaju u jednoj privredi u svrhu dobijanja cjelokupne slike ukupne ekonomske aktivnosti. To je računovodstveni sistem koji državama omogućava praćenje vlastitog finansijskog položaja, kao i trendova u razvoju, te poređenje razvoja s drugima državama.

Bruto domaći proizvod i bruto nacionalni dohodak su dvije stavke izvedene iz nacionalnih računa. Ti koncepti omogućuju ocjenu privrede kao cjeline, jer omogućavaju poređenje nivoa outputa u jednoj godini s nivoom u nekoj drugoj godini, ili mjerenje promjena u distribuciji dohotka i proizvoda između različitih grupa ili sektora. Najpoznatije je korištenje ove statistike u svrhu vođenja javne politike (na primjer za procjenu učinka koje će povećanje državne potrošnje imati na nacionalni dohodak). System of National Accounts – SNA 1993, Commission of the European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Cooperation and Development, United Nations, World Bank, 1993.

- Монетарна и финансијска статистика
- Европски систем националних рачуна⁵.

Сви набројани статистички системи засновани су на истим принципима али имају различите сврхе, циљеве и фокусирају се на различите извјештајне системе.

Приручник из 1986 године темељио се на готовинској основи, док је данас актуелни ГФС 2001. утемељен на обрачунској основи у складу са трендом све учесталијег прихватања обрачунске основе од државних ентитета. Систем је направљен тако да даје статистичке податке који онима који воде политику омогућава да на систематичан и конзистентан начин прате промјене у финансијском пословању и ликвидности општег државног сектора. Подаци добијени путем овог система могу се користити за анализу дјеловања појединог нивоа државе, за трансакције између појединих нивоа државе те за читав државни сектор.

2. Нормативна регулатива у Републици Српској

Рачуноводство карактерише висок степен нормативизма. У већини земаља постоји Закон о рачуноводству који се односи како на профитне тако и на непрофитне организације. Поред овог закона, државно рачуноводство је регулисано и низом закона који се односе на јавну потрошњу. Најзначајнији међу њима је закон о буџету који зависно од законских традиција може бити мање или више детаљан и који обезбјеђује неопходну законску основу за све кључне улоге и обавезне принципе буџетског пословања и ревизије. У неким земљама фискално управљање је прописано са неколико закона који покривају специфична подручја, а не само једним основним законом о буџету. Велика Британија на примјер, има низ финансијских прописа и рачуноводствених правила али нема основни закон о буџету.

Законе и подзаконска акта која регулишу питања везана за државно рачуноводство, доноси надлежна државна јединица уважавајући посебности сваке земље као и циљеве финансијског извјештавања. У Републици Српској за прописивање рачуноводствених правила надлежан је Трезор као организациони дио Министарства финансија што је опширније приказано у петом поглављу. Државно рачуноводство у Републици Српској регулисано је Законом о рачуноводству, Законом о буџету, Законом о Трезору, Међународним рачуноводственим стандардима, Међународним стандардима ревизије и другим подзаконским актима надлежних органа Републике.

Како се држава посматра као један извјештајни ентитет који се састоји од великог броја институционалних јединица, подзаконским актима (уредбама, правилницима, одлукама) потребно је утврдити јединствен контни оквир, јединствена правила признавања и евидентирања трансакција, те јединствена

⁵ Evropski sistem nacionalnih računa (ESA) je statistički sistem razvijen unutar Evropske Unije koji doprinosi standardizovanom statističkom izvještavanju zemalja članica. ESA je usaglašena sa SNA, GFS i bilansom plaćanja. «European System of Accounts ESA 1995, Luxembourg»

правила финансијског извјештавања како би се омогућила упоредивост извјештавања државних јединица и консолидација.

Као једно од могућих рјешења у циљу обезбјеђења једнообразности у великом броју земаља законима су уведени Трезори који врше системску евиденцију трансакција на једном мјесту оних државних јединица који се финансирају из буџета, што смањује могућност настајања грешака и обезбјеђује једнообразно евидентирање.