

Др Бранко Ж. Љутић,
професор Правног факултета, Београд

Закон о предузећима и рачуноводствена регулатива у Југославији

-Пут ка унутрашњој и међународној координацији и хармонизацији-

Светска трговинска организација (СТО) је средином 1990-тих захтевала од Јужне Кореје да отвори своја тржишта роба, услуга и финансијска, што је тадашња влада са гнушањем и без разматрања одбацила. Одговор светског бизниса је био јасан, недвосмислен, ефикасан и без оклевања. Крајем 1996. године су блокиране берзе у Кореји, платни биланс и спољнотрговинска размена, тако да су земља, привреда и друштво скоро сасвим стали. Сменом војног режима, после године штрајкова, болних реформи и прилагођавања привреда је почела да се опоравља. Главни захтеви међународне заједнице су били у области реформисања закона о предузећима, закона о стечају, закона о хартијама од вредности и берзама, као и склопа финансијских и рачуноводствених прописа. Једноставно исказано водећи умови привредног права су креирали нову регулативу. То је био нови склоп привредно системских закона, пре свега закон о корпорацијама и закон о банкротству, који су у суштини били дефинитивни прелазак на америчко законодавство. Јапану је дат одличан пример, односно »студија случаја« Јужне Кореје, који је јапанска влада оправдано одбацила, јер није желела да буде тако сурово кажњена за непокоравање. На стратешком плану је Јапан одлучио да сам обави благовремено реформе свог привредног законодавства и прилагоди се захтевима СТО иза којих моћно стоје САД.¹⁾

Заједнички извештај министарстава финансија и правде Јапана о координацији трговачког законика и рачуноводствених стандарда

Јапанска влада је на притиске из иностранства и из земље одговорила без оклевања и то позитивно. Изразила је јасну жељу и вољу да предупреди дубоку и опасну конфронтацију са захтевима својих главних спољнотрговинских партнера. Тако је 16 јуна 1988. године формирана *Сјудијска група за координирање Трговачког законика и рачуноводствених стандарда*. Формирали су заједнички Министарство финансија (МФ) и Министарство правде (МП) и потом објавили заједнички извештај са закључцима. Извештај разматра могуће допуне које у погледу захтева рачуноводственог извештавања треба да садржи Трговачки законик. Овај посао је иницијално започет 1996. године, на иницијативу Председника владе са циљем да се реструктурира финансијски систем. Напокон су Јапанци дошли до спознаје да ће то боље учинити сами, него да то учине неблаговремено под диктатом светске финансијске заједнице, уколико пропусте предвиђене необјављене, али једнако чврсте и обавезујуће рокове. Већ од јула 1997. наведена два министарства су формирала Студијску групу за координацију Трговачког законика и рачуноводствених стандарда у Јапану.

Потреба усклађивања рачуноводствених стандарда са Трговачким законом у Јапану

Новоусвојена официјелна платформа јапанске владе, министарства финансија и правде је захтевала да се у даљем раду на припреми и доношењу рачуноводствених стандарда мора водити координирана политика усклађивања рачуноводствених стандарда у домену веома комплексних финансијских инструмената и пореза на приход.²⁾ Трговачки законик Јапана наглашава да инвестиције у дуг и капиталне хартије од вредности треба водити и исказивати на бази трошкова или нижој вредности од трошка или тржишне вредности. Генерална консеквенца је да у суштини примењени стандарди онемогућавају утврђивање одложених пореских средстава јер таква средства не задовољавају правну дефиницију средстава. У интерпретацији Трговачког законика је потребно користити адекватне рачуноводствене стандарде, јер у суштини Трговачки законик утврђује шта треба узети у обзир и интерпелирати у рачуноводственим стандардима. Овим је дилема решена на једноставан начин. По аналогији, у југословенском савезном закону о предузећима треба решити и предвидети основна питања која се потом могу и треба прецизно да елаборирају у Југословенским рачуноводственим стандардима (ЈРС).³⁾ Под тим подразумевамо да ЈРС треба да потисну постојећу рачуноводствену регулативу која је изван »нотног кључа« закона о предузећима, а ускоро и закона о хартијама

1. Шире у Љутић, Б. Ж. (1996). Систем корпоративног права у републици Кореји, (System of Corporate Laws in Republic of Korea) Hankuk University of Foreign Studies, The Office of the President, Seoul, Republic of Korea, April.
2. Internet-www (20 mart 2000). Accounting News in Japan. Ministries of Finance and Justice Published a Joint Report on Coordinating the Commercial Code and Accounting Standards. July 19, 1998. Internet.

од вредности, чије се доношење може очекивати али не предвидети. Основни закључак јапанског извештаја је да Трговачки законик и рачуноводствени стандарди морају бити *конзистентни* један са другим, да би се обезбедили инвеститори са корисним информацијама.

То конкретно значи, да ће по завршетку циклуса иновирања југословенске базичне привредно правне регулативе бити нужно да се одмах у другој половини 2000. године постави на дневни ред реформа рачуноводног и финансијског законодавства. У Јапану и даље има мањих разлика у погледу спецификација захтева финансијског извештавања и обелодањивања информација које предвиђа Трговачки законик, Закон о хартијама од вредности и берзама, на основу кога су рачуноводствени стандарди били првобитно креирани и примењивани до сада. У југословенском рачуноводственом и са њим повезаним финансијским законодавством, искуство стечено у раду на припреми ових закона нас је уверило да је у стручним радним групама крај напора био да се преузму само називи врста предузећа (типови), као и питања критеријума величине. Остало се није разматрало, тако да је потребно да сада групе врхунских стручњака са аспекта Закона о предузећима и Закона о хартијама од вредности процене и дефинитивно вреднују југословенске стандарде рачуноводног извештавања.

Рачуноводствени обухват и исказивање одређених финансијских инструмената чија је вредност маркирана према тржишној, је потребна јер служи у оне сврхе које предвиђа Трговачки законик, као и рачуноводствени стандарди који исто прихватају у Јапану. Према Извештају, потребно је допунити Трговачки законик Јапана, да садржи решења у члановима да се одређени финансијски инструменти могу водити као маркирану на тржишну вредност. Уколико би се неостварени добици и губици по основу холдинга финансијских инструмената укључили директно у капиталну главницу у пасиви биланса стања, Законик треба да садржи нову одредбу како се са правне тачке гледишта могу такви добици и губици рачуноводствено исказати на основу правне класификације. Ево још једне јасне поруке, за југословенски рачуноводствени естаблишмент, да не треба претерано да се понашају клаустрофобично, већ да отворено приме сугестије врхунских привредних правника и ускладе своје рачуноводствене стандарде и законодавство са захтевима привредног права. Остало је још једно отворено питање, да ли нереализовани добици и губици треба да се ограниче у дистрибуцији као дивиденде акционарима.

Уколико на пример, рачуноводствени стандарди захтевају утврђивање одложених пореских средстава и обавеза у финансијским исказима правног ентитета-субјекта као и у консолидованим финансијским исказима, Трговачки законик се не противи таквом рачуноводству. Код нас би се већина насмејала, на формулацију овог типа, јер стварно рачуноводствени прописи не одсликавају захтеве при-

3. Овде имплицитно подразумевамо да су Међународни рачуноводствени стандарди (е. International Accounting Standards-IAS) у суштини прихваћени, те поседују правоснажност југословенских националних стандарда.

вредно-правних. У овом погледу Трговачки законик Јапана поштује рачуноводствени третман који захтевају рачуноводствени стандарди.

Рачуноводство, финансије и право на нивоу фирме

Користећи широк »кишобран« термин фирма, мислимо на облик предузећа односно предузетничке активности претежно као корпорације на акције, односно акционарско друштво, што не искључује друге конкретне форме бизнис организације. Бизнис корпорација је врста компаније која се бави производњом и продајом производа и услуга. На другом полу су такозване *финансијске корпорације* као што су банке, осигуравајућа друштва, која се не суочавају са истом врстом финансијских проблема и уских грла као производно услужне фирме. Прибављање и бизнис администрација фондова (новчаних средстава уложених у разне облике активе, који потичу из извора финансирања у пасиви) прати токове бизниса. Да би се обављале активности потребно је да фирма прибавља новац. Отуда неспособност и пропуст да се благовремено прибаве адекватни фондови ограничава бизнис операције, подиже јединичне трошкове, обара ефикасност бизниса, слабије се користе запослени. Јасно је да се проблеми финансија повезују са уским грлима набавке, производње, продаје и маркетинга уопште. Ипак, стварно треба водити рачуна да није могуће изоловано посматрати финансије изван других аспеката бизниса посебно правног, пореског и рачуноводственог. Логика указује да се успех или неуспех менаџмента да обавља главне наведене функције одсликава на финансијску кондицију (исказ стања) и профите бизниса (исказ успеха).

Због тога постаје сасвим јасно да не можемо никако решити финансијска питања фирме док се не реше правна и рачуноводствена. Фирма је државна творевина, тако да њено функционисање омогућава односно онемогућава мноштво законских прописа и подзаконских аката. Одлуке о финансијској политици фирме треба ускладити са правним легалитетом, при чему се мора водити рачуна о експедитивности. Ево и примера. Уколико директори одлучују да расподеле дивиденде акционарима, треба сагледати износ профита и тип акција, да би се одредиле декларисане дивиденде. Значи да правни статус дивиденди одређује предложеној акцији директора, као и економско и финансијско оправдање. Снажно наглашавамо, да се код нас често у пракси заборавља да је увек потребно прво поћи од правно чисте ситуације, да би се повукао добар пословни потез, јер обрнуто не важи. У свакој дискусији о финансијској политици корпорације треба водити рачуна о правним аспектима и правној заснованости одлука у бизнису.

Веза финансија и рачуноводства Веза финансија и рачуноводства је свакако више него блиска. Рачуноводство припрема извештаје и исказе о финансијској кондицији и профитима фирме, извештава о финансијским перформансама и трендовима бизниса, одсликава ефекте одлука менаџера, указује на правце будуће акције.⁴⁾ Добре финансије зависе од одличног рачуноводства, а одлично рачуноводство (треба да) се дефинише у Закону о предузећима или у Трговачком зако-

нику. Због тога је појачана одговорност обрачунског система и квалитет његовог главног продукта – извештавање, јер од избора исправних и релативно реалних рачуноводствених процедура и методологија зависи реалност финансијских исказа. Када се финансије баве одлукама о новчаним средствима, подлога им је рачуноводство, које стварно проистиче из корпоративног права, што чини у ствари један **механизам складне повратне спреге**.⁵⁾

Регулаторни приступ формулисању рачуноводствене теорије

Процес успостављања и спровођења рачуноводствених стандарда је веома значајан проблем за рачуноводствену професију и за заинтересоване кориснике. Одредити најбољи метод који ће се користити у успостављању јединствених рачуноводствених стандарда у пракси, што је једини и прави пут као прихватљивости рачуноводствених стандарда у пракси и њиховој практичној корисности. Који приступ у овом процесу треба одабрати зависи од специфичних околности привреде, организације државе, друштва и правног система. Могућа решења су да то реши слободно тржиште и сама професија, приватни сектор бизниса или јавни сектор односно интерес оличен у држави и у јавности. Сваки од наведених могућих приступа поседује своје врлине и недостатке, корисности и ограничења у практичној примени. Прво је потребно експлицитно одредити природу самих рачуноводствених стандарда, одредити ентитете који су у питању на које се односе рачуноводствени стандарди, и утврдити правце развоја рачуноводствених принципа као најширих оквира. У свему тома се мора посебно водити рачуна о легитимности процеса утврђивања стандарда и опасностима да се област не стандардизује претерано, што је препрека за себе.

Природа рачуноводствених стандарда

Од принципа ка стандардима Рачуноводствени принципи, рачуноводствена начела (е. **accounting principles**) представљају генерално прихваћене рачуноводствене принципе који конституишу рачуноводствену праксу у једној земљи и/или на међународном нивоу у одређеном временском периоду. Опште прихваћени рачуноводствени принципи (*Видејте Генерално прихваћене рачуноводствене принципе, е. Generally Accepted Accounting Principles-GAAP*), што у нашим условима одговара јединственим југословенским рачуноводственим стандардима - JPC, јесу групе смерница и процедура које сачињавају опште прихваћену рачуноводствену

4. Љутић Б.Ж. (1996). *Стратејски бизнис планова*. Београд: Магистар бизнис администрације – МБА Пресс.
5. Guthmann H.G., Dougall H.E. (1955). *Corporate Financial Policy*. Third Edition. Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall Inc., 5. Могло би се рећи да овај уџбеник и поред огромног протока времена није изгубио у актуелности јер је складан склоп америчког корпоративног права примењеног на финансијски и инвестициони менаџмент у фирми.

праксу у одређеном временском периоду. Ове принципе су током времена развијале рачуновође и предузећа да би служили задовољењу потреба корисника финансијских информација. У САД захтеве везане за принципе у финансијском књиговодству објављује званично тело Америчког института овлашћених јавних рачуновођа (*Будејџи. American Institute of Certified Public Accountants-AICPA*). Одбор за стандарде финансијског рачуноводства (*Будејџи Financial Accounting Standards Board-FASB*). је главно тело за доношење нових правила и поштовање постојећих у рачуноводственој професији. Код нас је тело које одговара претходном Комитет за стандарде у оквиру Савеза рачуновођа и ревизора Србије/Југославије. Савез је овлашћен Законом о рачуноводству за питања из ове области. Стандарде и њихову професионалну интерпретацију јавно објављују претходно наведена тела. Амерички институт овлашћених јавних рачуновођа (*Будејџи AICPA*) објављује ревизорске стандарде (*Будејџи auditing standards*). То су упутства која независне овлашћене јавне рачуновође морају стриктно да користе у свом раду у обављању послова ревизије финансијских исказа својих клијената. (*Будејџи ишћања ујоредивосћи финансијске информације из исказа, конзистентности, обелодањивање, материјалности, конзервативизам, благовремености, привредно-правни ентитети, континуитетности пословања*). Одбор за рачуноводствена начела (е. **Accounting Principles Board-APB**) је тело које је раније одређивало начела у рачуноводственој професији, распуштено 1973. године. АПБ је давао тумачења која су била обавезујућа за рачуноводствену професију. Рачуновођу одређујемо као особу вичну вођењу конта неке фирме и одговорну за њихову тачност. Овлашћени јавни рачуновођа (*скр. CPA од е. Certified Public Accountant*), што одговара рачуновођи са повељом (**Chartered Accountant**) у Енглеској, јесте онај ко је добио сертификат од државе и зато га ангажују да провери и сертифиције тачност књига неке фирме. Извештај рачуновође (**e. accountant's report**) је извештај припремљен на крају не-ревизорског рада (*Буд. non-audit work*) који припрема рачуновођа. Понекад се назива извештај ревизора. Овај исказ показује финансијску кондицију (исказ стања), профите и новчане токове бизниса у одређеном периоду времена. Обично се припрема на кварталној или годишњој основи. Стога је рачуноводство (е. **accounting**) скуп правила и методи на основу којих се прикупљају, евидентирају, збирно исказују у облику извештаја названих финансијским исказима (*Будејџи финансијске исказе*). Рачуноводство се често наводи као језик бизниса. То је пракса пружања финансијских информација доносиоцима одлука, укључив и мерење и достављање таквих информација, као и њихову анализу и тумачење. Рачуноводство је процес прикупљања, складиштења, интерпретирања и дисеминације економске информације који омогућава корисницима информација да доносе информисане судове и одлуке. Рачуноводство је информациони систем (е. accounting as an information system) који акумулира, бележи, евидентира, класификује, сумарно приказује и извештава о комерцијално-пословним трансакцијама, са основним циљем да потенцијалним и стварним корисницима финансијских информација прикаже финансијску кондицију-снагу-позицију привредног субјекта, односно пословног енти-

тета. Ове информације које нам пружа савремено, тржишно оријентисано рачуноводство, садржане су у стандардизованој форми рачуноводствених финансијских исказа. Потом се информације садржане у исказима преносе и са њима се слободно комуницира са оним менаџерима који доносе пословне одлуке и управљају предузећима, фирми чији су финансијски искази предмет наше пажње. Књиговодство као ужи оквир и стварно значајно мањи део теорије, методологије и праксе рачуноводства је део овог сложеног система. Бави се пословима књиговодствене евиденције великој броја пословних трансакција. Са претходним су блиско повезана питања корисника рачуноводствених информација, основних форми пословне организације и рачуноводствених принципа. Рачуноводствена конвенција (е. **accounting convention**) је основа на којој се сачињавају рачуни, одражава историјска вредност свих трансакција или њихову тренутно процењену вредност. Са аспекта права је централно питање финансијског рачуноводства које рачуноводствено приказује финансијско пословање субјекта у сврхе приказивања таквог пословања некое изван тог субјекта. Оно обезбеђивање економске информације ради потпомагања процеса и активности доношења пословних одлука људи изван бизниса, пословног ентитета. Одбор за стандарде финансијског рачуноводства (е. **Financial Accounting Standards Board-FASB**) је независно, невладино тело у САД које спроводи истраживања у области рачуноводства и издаје ауторитативна саопштења у погледу правилног приказивања финансијских информација.

Финансијски извештаји акционарима

Према савременој доктрини корпоративног права у САД модерна корпорација која поседује у оптицају хартије од вредности које су регистроване на основу дела 12 америчког федералног закона о берзама (е. **Securities Exchange Act of 1934**) морају обезбедити својим акционарима годишње извештајне (сет финансијских исказа) са годишњим извештајима који садрже ревидиране финансијске исказе, то јест оне који су били предмет ревизије.⁶⁾ Такве корпорације такође морају понудити и обелодањивати релевантне податке на кварталној основи. У већини случајева и америчких савезних држава ово се односи на класични модел бизнис корпорације. У делу 16.20 Ревидираног модела акта о бизнис корпорацији (е. **RM-BCA**) захтева да корпорације у најмању руку обезбеде својим акционарима неке, ако не и све податке. Због чињенице да многе мале корпорације немају екстерне ревизоре или рачуновође, овај захтев је веома пажљиво и одмереним речима дефинисан, са циљем да не наметне неразуман терет финансијског извештавања малим корпорацијама. Ипак, Секција 16.20(а) захтева да корпорација која припрема своје финансијске исказе на основу генерално прихваћених рачуноводствених принципа (истичемо да су то ГААП, а не JPC или MRS), треба да припреми го-

6. Шире у Hamilton R.W. (1987). *The Law of Corporations in a Nutshell*. Second Edition. St. Paul, Minn.: West Publishing Co. 1987.

дишње финансијске извештајне акционарима на истој основи. Тиме даље дискусија шта и како треба да реши Закон о предузећима код нас постаје излишна, не само са упоредно правног него и са функционалних аспекта пословања акционарских друштва.

Инвентар плана реинтеграције корпоративног права и рачуноводства у Југославији

У раду рачуновођа су стандарди ти који доминирају у њиховој пракси, што је случај у свету а код нас доминира Закон о рачуноводству. Стандарди се константно мењају, допуњавају, додају, бришу, као и сам привредни живот. Да би стандарди које ће усвојити југословенска рачуноводствена професија били делатни потребно је:

1. да се дефинише проблем, да би се констатовало да се систем рачуноводства одвојио и одлутао изван привредно правне регулативе
2. сагледати разлоге због чега је привредна регулатива и рачуноводствено-финансијска толико одвојена, што нам је претходна теоријска дискусија делимично указала на разлоге и консеквенце)
3. са аспекта теоријског закључивања и доношења практичне одлуке државе сагледати предложена решења, која се по нама једино могу кретати ка усвајању система Међународних рачуноводствених стандарда (MRS).

Да би држава могла да донесе рационалну одлуку у ком правцу даље да развија систем привредно правне регулативе и рачуноводственог и финансијског законодавства који су са аспекта теорије саставни део претходног, али у нашој законодавној и пословној пракси скоро сасвим дезинтегрисани, да се не би доносиле *ad-hoc* одлуке потребно је креирати концизно, теоријски подржано правило као основ за предузимање законодавних реформи.

Какви рачуноводствени стандарди су нам потребни?

Кад год оно што постоји подведете под знак питања, критике, преиспитивања, промена, изложите се већој опасности од насилних реакција “уставобранитеља” да је стварно потребно нешто више храбрости да се истини погледа у очи. Ипак, потребно је бар одговорити на следеће дилеме (ово треба рачуновође да одговоре):

1. Морају рећи људима шта је то што раде обелодањујући методе и претпоставке (рачуноводствене политике) које су прихватили.
2. Треба да теже за остварењем одређене униформности у презентацији финансијских исказа.
3. Треба да захтевају обелодањивање специфичних питања у којима је потребно да корисник финансијских исказа прикаже способност здраворазумског просуђивања
4. Треба да захтевају имплицитне и експлицитне одлуке о начинима вредновања средстава и утврђивању прихода компаније.

Овај рад је само први, свакако мање успешан покушај да почнемо да разговарамо какво нам рачуноводство треба, јер је исувише озбиљна ствар да би било препуштено само професији, да би могли да одредимо ко ће стратешки усмераваати развој рачуноводства у функцији привредног права. Будуће рачуноводству у СР Југославији ће морати најмање да испуни следеће захтеве.

1. Да обезбеди кориснике рачуноводствених информација са информацијама о финансијској позицији, перформанси и вођењу фирме. Претпоставља се да ова информација треба бити јасна, консистентна, поуздана и упоредива.

2. Пружи јавним рачуновођама упутства и правила акције, пре свега кроз прелазак са југословенског закона о рачуноводству на систем MRS, што ће им омогућити да спроводе свој рад са дужном пажњом и независношћу у продаји своје експертизе и интегритет извештаја ревизорских фирми и у атестирању ових извештаја.

3. Да пружи влади базе података о различитим варијаблама које се сматрају основним за спровођење опорезивања, регулисање предузећа, планирање и регулисање националне економије, и побољшање економске ефикасности и других социјалних циљева.

4. Општи јавни интерес у принципима и у теорији међу свим који су заинтересовани за рачуноводствене дисциплине. Сама промулгација стандарда изазива пуно контроверзе и дебате међу практичарима и у академским круговима, што је боље него апатија.

Какво нам рачуноводство (не)треба у функцији корпоративне регулативе?

Угледни теоретичари рачуноводства Cooper и Sherer наводе следеће аргументе:

Наша је позиција, да су циљеви рачуноводства и за рачуноводство фундаментално подведени под знак питања, што проистиче из знања да рачуноводство садржи представљања специфичног друштвеног и политичког контекста. Не само да рачуноводствене политике јесу у основи политичке по њома што проистичу из политичке борбе у друштву као целини, већ ипак и по њома што изводи рачуноводствене политике јесу у основи политички јер делују у користи одређених група у друштву и на ширину других... Друштвено благостање, би се вероватно унапредило уколико би утврђене рачуноводствене праксе биле познате као консистентно неутралне; ипак да стваралачки изводи рачуноводствених пракси (уколико не сасвим без варијација) не би били у користи одређених интереса у друштву и на ширину других.⁷⁾ Социјално »неутрално« рачуноводство не постоји, већ је увек у функцији владајућег друштвеног односа, који проистиче из политичке ситуације.

Када ће се у Југославији увести међународни рачуноводствени стандарди?

На основу службене јавне информације од 1. фебруара 2000. године, Међународног комитета за рачуноводствене стандарде (е. International Accounting Stan-

7. Belkaoui A.R (1994). *Accounting Theory*. Third Edition. London: The Dryden Press. Стр. 76.

dards–IASC, London, UK), CP Југославије је члан Међународне федерације рачуновођа (International Federation of Accountants–IFAC, New York, USA). Југославија је у начелу прихватила да примењује међународне рачуноводствене стандарде–MRS (е. International Accounting Standards – IAS). На берзама у Југославији у сврхе берзанског извештавања се не користе MRS.

Рачуноводствени принципи који се користе југословенској пракси

Према официјелним информацијама IASC-а на састанку Скупштине у Београду 24. децембра 1988. године је Савез рачуновођа и ревизора Југославије–СРПЈ (који поседује јавно овлашћење за рачуноводствене стандарде у Југославији у складу са савезним законом о рачуноводству) изгласао директну примену MRS савезној републици Југославији. Шта више, професионална асоцијација се обавезала да их развија и објави превод MRS. У претходном периоду су превођени и објављивани сегментарно појединачни MRS. Због значајних промена у садржини и концепцији MRS већина наведених превода је застарела, или више није у функцији, уз значајну промену приступа и саме филозофије. Стога посао превођења треба започети из почетка као интегрални пројекат, који треба да финансира Савезно министарство финансија као надлежна институција уз помоћ професионалних асоцијација, савеза и удружења, и свих других институција и организација које имају интерес да помогну овај значајан посао.

Предности увођења MRS у наш обрачунски систем

Стварна снажна подршка квалификоване и компетентне јавности коју чине пре свега овлашћени ревизори и рачуновође, као и менаџери, банкар и финансијери је потребна јер ће убрзано увођење MRS повећати толико недостајуће поверење зајмодаваца и инвеститора у финансијске исказе наших компанија. На тај начин ћемо снизити неизвесност и смањити трошкове капитала који користи компаније самим увођењем и применом MRS. Разумљиво је да свет са високо развијеним тржиштима капитала попут САД може поседовати своје националне рачуноводствене стандарде. У мањим земљама са настајућим тржишним привредама или економијама транзиције, у којима компаније трагају за инвеститорима из иностранства, примена MRS је логичан одговор. Иностранци банкар, финансијери и инвеститори једноставно речено нису довољно стручни да разумеју “специфичне” југословенске рачуноводствене стандарде–ЈРС и законску регулативу оличену у Закону о рачуноводству. Стога, су југословенска предузећа кажњена, мада су недужна, јер морају плаћати више трошкове капитала. Уз то им је практично забрањен приступ светским финансијским тржиштима и онемогућен доток директних иностраних инвестиција. У земљама попут наше, коришћење MRS није само значајно са професионалне тачке гледишта, већ би требало бити веома важан циљ влада, и то савезне и републичких.

CPPJ је организација члан IASC-а. То значи да се CPPJ обавезао да ће учинити све што је у његовој моћи да омогући да се MRS примењују у Југославији. Пет великих ревизорских глобалних кућа је формирало Форум за развој међународног рачуноводства (е. International Accountancy Development Forum—IADF), у оквиру IFAC-а. Напомињемо да је IFAC невладина непрофитна међународна организација која се залаже за глобалну примену MRS. Стога је било какав став локалних партнера великих пет у Југославији који није директна и безусловна подршка увођењу MRS у југословенску праксу у супротности са глобалном политиком матичних кућа.

И поред јасне одлуке Скупштине CPPJ, вербалног, али углавном млаког залагања утицајне групе практикујућих овлашћених ревизора, за увођење система MRS у нашу праксу, са основним циљем да скоро никад не буду уведени, једино што можемо ревизорски формирати мишљење и доказати је следеће. Да се MRS не примењују у нашој пракси. По свему судећи неће ни скоро бити на дневном реду. Питања - а од кад долази тек много касније, а знатно после тога наступа период обуке, учења и примене. Могућ је и другу алтернативни сценарио да овај одговор утиче на професионалну јавност коју чине ревизори, рачуновође, правници, менаџери и други, да сви заједно уложимо све своје снаге, најбоље напоре и помогнемо да се што пре и без оклевања уведу MRS у нашу праксу.

Закључак

У успостављању новог обрачунског система кроз реформе које подразумевају повратак рачуноводства у окриље привредног права, потребно је напустити застарели концепт савезног закона о рачуноводству и прећи на систем MRS и с њим конзистентну привредно-правну и финансијску регулативу. Успостављане сета MRS и њихово спровођење у пракси као адекватних националних JPC које је прихватила професија ће свакако бити један од кључних регулаторних проблема са којим се треба неодложно суочити у што краћем времену. Подршка увођењу система MRS у овом тренутку не постоји на ширем политичком плану, што не значи да је нема, већ да нису анимирани заинтересовани кругови, институције и појединци, јер нису ни против. Систем MRS је релативно далек нашим рачуновођама, још даљи правницима, тако да није широко прихваћен, а стандарди се увек морају ослањати на широку и искрену подршку као израз најбоље праксе. Друго, присутни су конфликти интереса и поређења са нашом и светском теоријом и праксом, као и међу телима ко треба бити носилац реформе обрачунског система. Да ли је рачуноводство толико споредна ствар да га друштво и правни систем могу препустити само рачуновођама, који за узврат нису више у стању да се извуку из блокада одустајања од реформи које су сами формирали. Треће, развој рачуноводствених принципа у свету је био стварно хаотичан, а код нас скоро да га и нема. Историја рачуноводства показује да су у почетку доминантно утицали менаџери, затим га је регулисала професија, да би на крају регулисање рачуноводства постала вежба из

политике. Код нас је рачуноводство регулисала држава, потом је углавном безуспешно покушала професија, тако да је сада у вакуму јер се не зна ко треба да га регулише и утврђује његову стратегију. Четврто, утврђивање рачуноводствених стандарда у свету је посао који је препуштен приватном сектору или јавном сектору, свако од решења поседује предности и недостатке. Јасно је да нема једнозначних и јасних одговора, јер свет има проблема од превише регулативе а ми од превише погрешне. Свако се суочава са проблем преоптерећења, али на други начин.

Литература

- Љутић Б. Ж. (1994). Комисија за хартије од вредности и берзе у Сједињеним америчким државама. (Есеј) У: *Економска и пословна енциклопедија*, 1 том, Београд: Савремена администрација.
- Љутић Б. Ж. (1994). Правила комисије за берзе и хартије од вредности. (Есеј) У *Економска и пословна енциклопедија*, 2 том, Београд: Савремена администрација.
- Љутић Б.Ж. (1999). *Инвестиције. Основе берзанског и банкарског пословања*. 2 измењено и допуњено издање. Београд: Магистар бизнис администрације-МБАПресс.
- Љутић Б.Ж., Бошњак Ј.Д. (1995). *Речник рачуноводствених термина енглеско-српски*. Београд: Панда Граф.