

## НЕАДЕКВАТНОСТ ПРИМЕНЕ МСФИ ЗА МАЛА И СРЕДЊА ПРАВНА ЛИЦА У СРБИЈИ

У посебним чланцима у овом броју приказали смо нацрт новог Закона о рачуноводству и Закона о ревизији (чије радне верзије су објављене на сајту Министарства финансија и привреде) са посебним критичким освртом на лоше одредбе и неприхватљива решења садржана у њима. У жижи овог полемичког текста је питање примене МСФИ за мала и средња правна лица у Србији (МСФИ за МСП).

Наиме, у нацрту новог Закона о рачуноводству предлаже се увођење система извештавања на три нивоа:

- 1) потпуни МСФИ за велика правна лица, матичне компаније које састављају консолидоване финансијске извештаје и јавна друштва;
- 2) МСФИ за мала и средња правна лица, и
- 3) домаћи национални прописи за микро предузећа и друга правна лица које би донео Министар финансија.

Са делом предлога у нацрту Закона да се уведе нормативна основа за финансијско извештавање правних лица која је прилагођена њиховом степену јавне одговорности, што подразумева обавезу пуне примене МСФИ за ентитете од јавног значаја се слажемо, али остале сугестије нису у складу са прокламованим циљем. Дубоко смо уверени да су две нормативне основе (МСФИ за ентитете од јавног значаја и национални рачуноводствени стандарди за све остале субјекте) оптималан модел финансијског извештавања за Србију и да би увођење трипартитног модела (где поред МСФИ егзистирају МСФИ за мала и средња предузећа, као и посебни домаћи прописи за микропредузећа и друга правна лица) представља лоше и неприхватљиво решење које би додатно компликовало правни амбијент и још више нас удаљило од законодавних решења у Европској унији. Нисмо за то да се у нашој земљи пропи-

сује обавезна примена МСФИ за мала и средња правна лица јер они нису прихваћени у ЕУ, обилују значајним недостацима, многе одредбе нису значајне за примену у нашој земљи, а не покривају и не регулишу многа спорна питања која се појављују у пословању домаћих привредних субјеката. Њихова примена значајно би повећала трошкове малим и средњим правним лицима, што није циљ којем треба стремити.

Оптималан и на дуги рок одржив је дуални модел финансијског извештавања, по којем се пуна примена МСФИ захтева од ентитета од јавног значаја (велика предузећа, котирајуће компаније, матична правна лица која подносе консолидоване финансијске извештаје, банке и друге финансијске институције), а осталим субјектима се дозвољава могућност избора између националних рачуноводствених стандарда и МСФИ. Србија баштини богату и плодну рачуноводствену традицију и има довољно стручних и паметних људи да донесе своје националне рачуноводствене стандарде, користећи као окосницу рачуноводствене директиве Европске уније и решења у МСФИ.

Никако нисмо за то да се прописују три врсте прописа и да се усваја директна примена МСФИ за средња и мала правна лица (уместо њих залажемо се за националне рачуноводствене стандарде), што ћемо образложити у наставку.

### 1. МСФИ за мала и средња правна лица нису прихваћени у Европској унији

Чињеница је да је у јулу 2009. године Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (*International Accounting Standards Board – IASB*) усвојио и објавио Међународне стандарде финансијског извештавања за

мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП). Међутим, чињеница је и то да Европска унија још није донела одлуку о прихватању ових стандарда, већ се и даље примењују Рачуноводствене директиве ЕУ (Четврта, Седма и остале директиве) које ће у наредном периоду бити осавремене и поједностављене.

Дана 5. фебруара 2008. године Европски парламент (Комитет за економска и монетарна питања) издао је **Извештај А6-0032/2008 о Међународним стандардима финансијског извештавања и Управљању Одбором за Међународне рачуноводствене стандарде** (*Report on International Financial Reporting Standards and the Governance of the International Accounting Standards Board*)<sup>1</sup>.

У овом документу изнет је и низ критика на рачун начина функционисања, организације и финансирања тела која доносе МРС/МСФИ. IASCF-у и IASB-у се замера да послују нетранспарентно, без јавне контроле и без процене утицаја новог или измењеног стандарда на лица која састављају и користе финансијске извештаје и додатне трошкове који ће се због тога појавити. Такође, проблематичан је и постојећи начин финансирања IASCF/IASB који је базиран на приватним донацијама, пре свега великих ревизорских фирми и мултинационалних компанија, што може довести до сукоба интереса и угрожавања стварне независности доносиоца међународних рачуноводствених стандарда и њиховог истинског служења јавном интересу. У функционисању IASCF и IASB недостаје транспарентности, легитимитета и одговорности и ова тела нису под контролом неког демократски изабраног парламента или владе.

МСФИ за МСП, док још нису били усвојени и објављени, Европска унија је оценила као компликоване и да не узимају специфичности ових субјеката, посебно мерењајући на предлогу да се они мењају сваке треће године. Мала и средња правна лица Европске уније ће и даље наставити да примењују националне рачуноводствене прописе своје земље, који су донети на основу Четврте, Седме и Осме директиве ЕУ које ће бити преиспитане како би се отклониле разлике и неусклађености.

Приликом коначног усвајања националне рачуноводствене стратегије потребно је узети у обзир став Европске уније изнет у **Извештају о одговорима које је Европска комисија добила у консултацијама о МСФИ за мала и средња правна лица који је издат у мају 2010. године**<sup>2</sup> (*Summary Report of the responses to the Commissions's Consultation on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*). Наиме, након усвајања и објављивања МСФИ за МСП у јулу 2009. године Европска комисија је у периоду од новембра 2009. до марта 2010. године извршила јавне консултације са земљама чланицама ЕУ у којима је тражила њихово мишљење у вези са овим стандардима.

### **Закључак из Извештаја Европске комисије о МСФИ за МСП из маја 2010. године**

Изражена су различита мишљења у вези са могућом применом МСФИ за МСП у ЕУ. Јасно се показало да у појединим земљама чланицама међузависност која постоји између опорезивања и правила одржања капитала може довести до тога да примена МСФИ за МСП буде још тегобнија за неке компаније због дуплицирања извештајних захтева.

Са друге стране постоји такође значајна подришка за коришћење ових стандарда, посебно од стране компанија које имају зависна друштва у различитим земљама чланицама, затим од правних лица која прибављају средства на међународном тржишту, компанија које су листиране на берзи или на нерегулисаном тржишту или разматрају излазак на берзу. Коришћење ових стандарда за консолидоване извештаје је примећено као могући компромис у тим јурисдикцијама где би међузависност између рачуноводства, опорезивања и правила у вези са одржањем капитала створило проблеме у појединачним финансијским извештајима.

Многи испитаници су дали коментар да ће корисници финансијских извештаја имати користи од ширег усвајања ових стандарда преваходно због веће могућности да анализирају финансијске извештаје из различитих земаља и врше њихово међусобно поређење. Остале могуће извештајне користи укључују проширење прекограничног пословања, већи међународни раст компанија, интензивније активности на пољу спајања и припајања, ниже трошкове капитала и ширу базу капитала.

Противници примене МСФИ за МСП у Европској унији наглашавају сложеност ових стандарда, посебно за мала правна лица. Они изражавају забринутост да ће трошкови њиховог увођења надмаштити могуће користи. За предузећа која су активна само на домаћем тржишту постоји мала потреба за међународном упоредивошћу. Наглашено је да су корисници финансијских извештаја навикнути на домаћа рачуноводствена правила и да их у већини случајева преферирају уместо међународних стандарда.

Испитаници у већини земаља чланица сматрају да усвајање МСФИ за МСП треба извршити унутар рачуноводственог оквира ЕУ. У том случају земаља чланица својим правним лицима треба да дозволи опцију избора.

Коначно, већина испитаника је мишљења да Рачуноводствене директиве имају кључну улогу у дефинисању рачуноводственог оквира ЕУ и да оне треба да обезбеде сет опитних рачуноводствених принципа који су применљиви широм ЕУ. Испитаници су такође нагласили потребу да се Директиве модернизују и поједноставе како би се смањиле административне препреке, посебно за мала правна лица. Ревидиране Директиве такође треба да осигурају да се задовоље кључне информационе потребе стејхолдера у вези са пословањем малих и средњих правних лица.

У октобру 2010. године публикован је Извештај о Четвртој директиви ЕУ и МСФИ за мала и средња правна лица (**Report: 4th Law Directive and IFRS for SMEs**)<sup>3</sup>.

1 [www.iasplus.com/europe/0801econreport.pdf](http://www.iasplus.com/europe/0801econreport.pdf)

2 [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/sme\\_accounting/review\\_directives\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/sme_accounting/review_directives_en.htm)

3 [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/sme\\_accounting/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/sme_accounting/index_en.htm)

У уводном делу истакнуто је да Комисија тренутно разматра различите опције за измену Четврте директиве као што су поједностављивање биланса успеха и биланса стања, значајно смањивање обелодањивања која се захтевају нарочито за мале компаније. Средње и велике компаније ће морати да састављају извештај о токовима готовине. Ови предлози такође морају да узму у обзир Међународне стандарде финансијског извештаја за мала и средња правна лица.

Посебан одељак ове студије бави се могућим увођењем МСФИ за МСП, за шта је потребно квантификовати трошкове примене ових стандарда и додатне годишње трошкове извештавања у складу са њима.

У овом документу изнет је податак да је само 38% испитаника у ЕУ уопште свесно чињенице да постоје ови стандарди, а од оних који су свесни стандарда затражена су додатна питања, укључујући и питање колико времена ће им требати да саставе извештаје према МСФИ за МСП. 27% правних лица средње величине и 35% правних лица мале величине у овој групи изјавили су да могу да обезбеде ове извештаје врло брзо из постојећих података.

Студијом је утврђено да постоје различити погледи у вези са пожељношћу МСФИ за МСП међу испитаницима који су учествовали у студији. Неки имају подржавајући став, док други наглашавају додатне трошкове и додатну анализу, обуку и потребне кадрове, измене рачуноводственог софтвера и да постоје други начини да се постигне хармонизација.

Рачуноводствене фирме су изразиле забринутост да су МСФИ за МСП нејасни и да ће бити неопходно њихово појашњавање, као и да ће се појавити тенденција довођења у везу са „пуним“ МСФИ. Временом ће МСФИ за МСП постати изузетно сложени и помераће се ка „пуним“ МСФИ. По овом гледишту МСФИ за МСП нарочито су корисни за анализу у поређењу компанија са међународне тачке гледишта, али у стварности у ЕУ само 10% малих и средњих предузећа послује изван граница своје земље, те је упоредивост њихових биланса питање од малог значаја. Стога се може поставити питање вредности МСФИ за МСП.

У наставку наводимо и ставове најеминентнијих европских рачуноводствених удружења поводом примене МСФИ за мала и средња правна лица у Европској унији:

**Став Француског Националног савета  
за рачуноводство  
(Conseil National de la Comptabilite)**

Чак и без довођења у везу са „пуним“ МСФИ примена МСФИ за мала и средња правна лица значајно повећава време и трошкове који су потребни за подношење финансијских извештаја.

**Удружење за рачуноводствене стандарде  
Француске (Autorité des Normes Comptables) –  
Коментар упућен Европској комисији поводом  
МСФИ за МСП од 12. марта 2010. године**

Потребе компанија нису задовољене путем примене МСФИ за МСП. Упркос поједностављивањима ови стандарди су и даље врло сложени. Потребно је задржати повезаност између рачуноводства, пореског и правног извештавања. Поједностављења која су извршена у МСФИ за МСП релевантна су једино за котирајуће фирме. Компаније и даље могу да изаберу МСФИ за консолидоване извештаје.

Постоје одређена питања као што су процена вредности компаније, фер вредност итд. која доводе до још сложенијих и скупљих обрачуна.

Настаће проблеми у вези са правним поретком унутар ЕУ; са додатним рачуноводственим стандардима биће их превише, што са разликама које постоје између земаља чланица поређење чини још сложенијим.

Увођење МСФИ у 2005. години довело је до настанка многих проблема па би било боље да се мало шире размишља о тим стварима. Текуће право које се примењује у ЕУ функционише и треба га ревидирати и унапредити. Не треба га укидати у корист МСФИ за МСП.

**Став Немачког одбора за рачуноводствене  
стандарде (Dutch Accounting Standards Board)  
достављен Европској саветодавној групи  
за финансијско извештавање (EFRAG)**

Мишљења смо да постоји више неусклађености између МСФИ за МСП него што је истакнуто. Нпр. захтеви МСФИ за МСП да се призна потенцијална обавеза настала у пословној комбинацији није у складу са рачуноводственим директивама ЕУ, што исто важи и за захтеве да се признају текући порез и одложени порез користећи методу пондерисане просечне цене.

Оцена коју је дао EFRAG не узима у обзир начин како су Рачуноводствене директиве ЕУ инкорпорирани у национално право земаља чланица. Због постојања различитих опција садржаних у ЕУ рачуноводственим директивама које стоје на располагању земаљама чланицама у пракси би могући број неусклађености могао бити још већи када би се процена извршила на појединачном нивоу сваке земље чланице. Стога би, пре било које коначне одлуке о променама постојећих директива, било корисно размотрити питање даљег истраживања у вези са овим питањем у спречи са телима која доносе националне стандарде. Наша забринутост у вези са овим питањем посебно је подстакнута недостатком појашњења о интеракцији између МСФИ за МСП и текућих захтева у вези са презентацијом финансијских извештаја.

*Оцена директора једне холандске банке, објављена у часопису Accountancy Nieuws од 26. марта 2010. године, је да ће МСФИ за МСП фирмама наметнути само додатне трошкове од којих ће корист извући једино рачуновође, актуари и саветници. Холандске банке су задовољне холандским општеприхваћеним рачуноводственим принципима и фискалним правилима.*

**Закључак који се може извући читајући ове документе је да Европска унија, у овом моменту, не показује намеру да прошири обавезну примену МСФИ на мала и средња предузећа и на остала правна лица чије се хартије од вредности не котирају на берзи, већ остаје привржена својим Директивама. ЕУ није донела одлуку да директно усвоји (пропише непосредно примену) МСФИ за МСП, већ тренутно ради на преиспитивању и измени Четврте и Седме директиве, како би биле усклађене са овим стандардима.**

С обзиром на величину наше земље и на добро развијену рачуноводствену традицију, а имајући у виду изнете европске ставове, убеђени смо да наша струка има довољну стручну оспособљеност и капацитете да развије српске рачуноводствене стандарде који би били базирани на Директивама Европске уније, уместо да прихватамо англосаксонска решења, која нису примерена финансијском и правном систему земаља континенталне Европе и која, као што видимо, Европска унија опрезно и у врло ограниченој мери, прихвата.

Изменом Четврте Директиве ЕУ која је извршена 14. марта 2012. године ни у једној одредби нису ни поменути МСФИ и МСП, већ се измене крећу у правцу редефинисања микроентитета и промене параметара за разврставање.<sup>4</sup>

## 2. Земље које су прихватиле МСФИ за мала и средња правна лица

У самим МСФИ за мала и средња правна лица није прописан рок од када постају обавезујући и треба да се примењују. Свакој држави је остављено да то питање уреди својим националним законодавством и да свака јурисдикција пропише од код датума мала и средња правна лица дотичне земље треба да их примењују.

Као што је раније напоменуто, Европска унија није донела одлуку о прихватању МСФИ за МСП због различитих ставова земаља чланица по том питању. Уместо директне примене разматра се могућност измене Рачуноводствених директива које ће остати нормативни оквир за финансијско извештавање унутар ЕУ.

## Земље које су прихватиле/планирају да прихвате МСФИ за МСП: Званични подаци IFRS Фондације из септембра 2012. године<sup>5</sup>

<b>СЕВЕРНА АМЕРИКА</b>
Канада, САД (у ограниченој мери за сада)
<b>ЦЕНТРАЛНА АМЕРИКА</b>
Белизе, Костарика, Ел Салвадор, Гватемела, Хондурас, Никарагва, Панама
<b>ЈУЖНА АМЕРИКА</b>
Аргентина, Боливија, Бразил, Чиле, Еквадор, Гајана, Перу, Суринам, Венецуела
<b>КАРИБИ</b>
Антигва и Барбуда, Аруба, Бахами, Барбадос, Бермуда, Кајманска острва Гваделуп, Јамајка, Монсерат, Свети Китс и Невис, Света Луција, Доминиканска република, Тринидад
<b>АФРИКА</b>
Боцвана, Египат, Етиопија, Гана, Кенија, Лесото, Малави, Маурицијус, Намибија, Нигерија, Сиера Леоне, Јужна Африка, Танзанија, Свазиленд, Уганда, Замбија, Зимбабве
<b>АЗИЈА</b>
Бангладеш, Камбоџа, Фиџи, Хонг Конг, Малезија, Мјанмар, Непал, Филипини, Сингапур, Шри Ланка, Тонга
<b>БЛИСКИ ИСТОК</b>
Јордан, Либан, Палестина, Катар
<b>ЕВРОАЗИЈА</b>
Азербејџан, Киргистан, Молдавија, Турска
<b>ЕВРОПА</b>
Босна, Естонија, Македонија, Шварцарска Планирани за увођење: Уједињено Краљевство, Ирска

**МСФИ за мала и средња правна лица до сада су прихватиле сиромашне јужноамеричке, афричке и азијске земље и минијатурне острвске земље које немају стручне капацитете и институције да развију своје рачуноводствене стандарде.**

**Тренутно једино Швајцарска дозвољава њихову примену, а планирано је увођење и у Уједињеном Краљевству и Ирској. Унутар Европске комисије врше се консултације око МСФИ за МСП. У моменту давања овог броја у штампу, 19 земаља чланица фаворизује опције које им даје Четврта Директива и против је ових стандарда, а само 6 земаља чланица је за ове стандарде у будућности.**

<sup>4</sup> У извештају Европске саветодавне групе за финансијско извештавање (EFRAG), који је поднет Европској комисији 28. маја 2010. године, указано је за значајне разлике и одступања МСФИ за МСП у односу на ЕУ рачуноводствене директиве

<sup>5</sup> Извор: Списак земаља дат је према IASB-овом документу „*IFRS for SMEs Fact Sheet*“ који је објављен на сајту Одбора за MPC [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Стога, Србија не треба да жури са уграђивањем МСФИ за мала и средња правна лица у своје унутрашње законодавство, већ пажљиво треба да прати степен њихове прихваћености у свету, а нарочито примену унутар Европске уније. Тек када ови стандарди стекну право грађанства у свету и буду широко прихваћени у Европској унији треба да пропишемо њихову непосредну примену. До тада их треба помно пратити, темељно оцењивати њихове добре и лоше стране и радити на усклађивању домаћег законодавства са њиховим одредбама.

Пре свега, хармонизацију треба да вршимо са европским правним тековинама кроз доношење националних рачуноводствених стандарда, користећи као полазну основу Рачуноводствене директиве ЕУ јер се на тај начин истовремено обезбеђује усклађеност и са одредбама Међународних стандарда финансијског извештавања.

### 3. Губитак законодавног суверенитета

Творци нацрта рачуноводствене стратегије (која никада није усвојена), а на основу које су дати законски нацрти су два страна института (Tribal Helma и Институт овлашћених рачуновођа Енглеске и Велса – ICAEW) који потичу из земаља са англосаксонским моделом рачуноводства који умногоме не може да се примени у нашој земљи.

Институти који су урадили нацрт рачуноводствене стратегије (која никада није усвојена) потичу из Ирске и Уједињеног Краљевства, које су, за сада, једине најавиле да планирају усвајање МСФИ за МСП, па решења из својих земаља покушавају на наметну нашој земљи.

Наш правни, порески, рачуноводствени и уопште финансијски амбијент наслоњен је на франко-немачки модел. Због разлика у култури, историји, традицији, начину финансирања, заступљености пословања преко берзе, правном систему, степену развијености рачуноводствене професије и сл., англосаксонски модел не може се преликати у нашу земљу. Стога су нека од предложених решења која се планирају у земаљама одакле потичу наведени институти нису добра у нашој земљи, а нису прихваћена у свим осталим земаљама Европске уније.

Уколико бисмо поред пуних МСФИ прописали и обавезну примену МСФИ за мала и средња правна лица, то би значило потпуни губитак националног суверенитета наше земље на пољу доношења прописа и препуштање законодавне активности у подручју рачуноводства и финансијског извештавања страном телу са седиштем у Лондону (IASB – Одбор за међународне рачуноводствене стандарде), у чијем финансирању не учествујемо и на чији рад немамо апсолутно никакав утицај. Тако свесно и добровољно пристајемо да инострано регулаторно тело чији су начин финансирања и независност предмет

оштрих критика (главни финансијери су мултинационалне компаније и велике ревизорске фирме које имају филијале по читавом свету) уређује систем финансијског извештавања у земљи, а ми ћемо њихова решења беспоговорно прихватити. Давно је сазрело време да се прекине са праксом да наша земља буде полигон за тестирање нових модела које други не примењују, а ми их уводимо под плаштом напредности и модерности.

Ако тако поступимо, одговорност државе која треба да креира и уређује своје правне прописе своди се и ограничава на превођење и преписивање туђих решења (при томе, непроверених и глобално неприхваћених).

Увођењем националних рачуноводствених стандарда по угледу на Директиве Европске уније, националне рачуноводствене стандарде других европских земаља чији је правни и рачуноводствени систем близак нашем, а уважавајући кореспонденцију са МСФИ, наша држава би задржала свој национални законодавни суверенитет и контролу над својом правном територијом

### 4. Недостаци МСФИ за мала и средња правна лица

МСФИ за мала и средња правна лица представљају поједностављене и скраћене Међународне стандарде финансијског извештавања чији је обим око 230 страна, а прилагођени су потребама мањих пословања. Многи од принципа који су садржани у „пуним“ МСФИ који се односе на признавање и процењивање имовине, обавеза, прихода и расхода су поједностављени, одређене теме и захтеви који нису релевантни за мала и средња правна лица су изостављени и број захтеваних обелодањивања је значајно смањен.

Из МСФИ за МСП изостављене су теме које нису битне за извештавање малих и средњих правних лица као што су: зарада по акцији, периодично финансијско извештавање, извештавање по сегментима, стална средства намењена продаји, итд.

Поред тога, МСФИ за мала и средња правна лица не дају одређене алтернативне рачуноводствене поступке и моделе вредновања. По њима није могућа примена модела ревалоризације (процењивање по фер вредности) основних средстава и нематеријалних улагања, изостављене су опције које се односе на класификацију и вредновање хартија од вредности и других финансијских инструмената који су расположиви за продају, које се држе до доспећа, као и опција вредновања по фер вредности и сл.

У односу на „пуне“ стандарде у МСФИ за мала и средња правна лица поједностављени су многобројни принципи и захтеви који се односе на признавање и процењивање билансних позиција.

На пример, за разлику од МРС 23 који за расходе камата и друге трошкове позајмљивања од 1. јануара 2009. год. прописују обавезну капитализацију уколико се могу приписати набавци, изградњи или стицању средства које се оспособљава за употребу, МСФИ за мала и средња правна лица забрањују такву капитализацију. Сви расходи камата и други трошкови

позајмљивања у МСФИ за МСП морају се признати као расход периода у којем настану.

МСФИ за мала и средња правна лица не дају могућност капитализације трошкова развоја под условима који су прописани МРС 38.

**Међутим, поред извршених изостављања, поједностављивања и скраћивања обима стандарда МСФИ за мала и средња правна лица, они и даље садрже многе одредбе које нису прилагодене нашим условима:**

– предвиђено је да се МСФИ за МСП мењају и допуњавају сваке треће године, што значи додатне трошкове око превођења, објављивања, измене софтвера, упознавања са извршеним изменама и усклађивања пратећих прописа;

– предвиђају обелодањивања у Напоменама уз финансијске извештаје (додуше у мањем обиму) иако предузетници и мала правна лица код нас уопште не састављају Напомене уз финансијске извештаје;

– у њима су као обавезни задржани сложени обрачуни који немају значај за мала и средња предузећа (изискују време и трошкове, а користи од таквих информација скоро на нема). Конкретно, ту мислимо на обавезу да сагласно са овим стандардима мала и средња правна лица врше обрачун одложених пореских средстава и обавеза (МРС 12), обрачун резервисања за отпремнине приликом одласка у пензију и друге накнаде које се исплаћују запосленима (МРС 19), итд;

– ови стандарди регулишу састављање извештаја о токовима готовине и консолидованих финансијских извештаја које код нас мала правна лица уопште немају обавезу да раде, баве се и рачуноводственим исказивањем плаћања базираних на акцијама која се не појављују код малих пословних субјеката и да не набрајамо даље.

Уколико бисмо малим и средњим правним лицима прописали обавезу примене МСФИ за МСП, још више бисмо повећали обим рачуноводствених послова које треба да изврше у односу на важеће прописе јер би и мала правна лица морала да исказују одложена пореска средства/обавезе, обрачунавају резервисања приликом одласка у пензију и друге накнаде приликом престанка радног односа, итд. Уместо поједностављења рачуноводственог оквира у сектору малих и средњих правних лица трансакциони трошкови би се још повећали, а нико не би имао никакве користи од тога.

### **5. Националним рачуноводственим стандардима уредила би се многа домаћа спорна питања која нису регулисана МСФИ**

Уколико на једну страну ставимо Међународне стандарде финансијског извештавања а на другу

страну домаће рачуноводствене проблеме и спорна питања добићемо да се значајан број стандарда бави питањима која уопште нису присутна у нашој земљи (нека од њих су малочас приказана), док одређена контроверзна питања нису регулисана тим стандардима.

Једном речју, врло лош сценарио: пренормираност МСФИ и ненормираност питања и проблема који се јављају у пракси.

Примера ради, следећи Међународни рачуноводствени стандарди / Међународни стандарди финансијског извештавања нису од значајне практичне важности у Србији:

– МРС 1 Приказивање финансијских извештаја (јер је садржај финансијских извештаја и начин приказивања информација у њима уређен Правилником о садржини и форми образаца финансијских извештаја, као и Правилником о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру);

– МРС 7 Извештај о токовима готовине (јер је начин састављања овог извештаја детаљно уређен Правилником о садржини и форми образаца финансијских извештаја);

– МРС 26 Рачуноводство и извештавање пензијских планова (јер не постоје пензијски планови при правним лицима);

– МСФИ 2 Плаћања акцијама, МСФИ 6 Истраживање и процењивање минералних ресурса релевантни су за врло мали број пословних субјеката.

Са друге стране, многобројна спорна питања која се јављају у пракси у нашој земљи нису уопште регулисана у МСФИ а заслужују да буду решена како не би постојала различита тумачења која доводе до конфликтних ситуација са контролним органима и до правне несигурности. Пошто страна регулатива не може да обухвати ова питања, она на први начин могу да се реше доношењем националних рачуноводствених стандарда. То су питања као што су: рачуноводствени третман конверзије права коришћења земљишта у право својине који се врши на основу Уредбе о праву конверзије права коришћења градског земљишта у државној својини у право својине уз надокнаду, разграничење курсних разлика и ефеката валутне клаузуле (због немогућности овог разграничења по МРС 21 држава је за претходне три године ту могућност морала да уреди члановима 77а. до 77з. Правилника о контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике), затим отпуст дуга у поступку приватизације, евидентирање активних и пасивних временских разграничења, третман повезивања радног стажа у приватизованим и другим предузећима, итд.

### **6. Закључак**

Увођење трипартитног модела финансијског извештавања који се предлаже у нацрту Закона о рачуноводство (пуни МСФИ за правна лица од јавног значаја, скраћени МСФИ за мала и средња правна лица и домаћи рачуноводствени прописи за микропредузећа и друга правна лица) није у јавном интересу и не може се оправдати правим аргументима. Тиме би се рачу-

новодствени оквир у Србији још више искомликовао и отежао живот рачуновођама – састављачима финансијских извештаја који ове прописе треба да примењују и лицима који их ревидирају и контролишу. Замислимо само у каквој ће се ситуацији наћи књиговодствена агенција која пружа услуге и малим и средњим и великим правним лицима, као и предузетницима, а која ће морати да познаје и примењује три врсте прописа (МСФИ, МСФИ за мала и средња правна лица и националне прописе).

**Овакво решење је неодрживо на дуги рок и супротно тенденцији да се пословање малих и средњих субјеката поједностави, смање трошкови пословања и административне баријере.**

Оптималан и одржив модел финансијског извештавања за Србију је дуални концепт, по којем обавезу примене МСФИ имају правна лица од јавног значаја (велика правна лица, банке и друге финансијске институције, правна лица чије се хартије од вредности котирају на организованом финансијском тржишту, матична правна лица која састављају консолидоване финансијске извештаје). Свим осталим правним лицима (предузетници, ма-

ла и средња правна лица) треба дати слободу избора између примене националних рачуноводствених стандарда и Међународних стандарда финансијског извештавања.

Европска унија није прихватила МСФИ за мала и средња правна лица, па ни наша земља нема посебан разлог да жури са њиховим усвајањем. Ови стандарди садрже многе одредбе које нису значајне за домаћа мала и средња правна лица (одложена пореска средства и обавезе, резервисања за отпремнине приликом одласка у пензију и друге накнаде), а прописивањем њихове непосредне примене препустили би законодавну активност страном регулаторном телу које је најавило њихове измене сваке треће године и тиме бисмо потпуно изгубили национални законодавни суверенитет.

Србија има велики број стручних људи, баштини богату и плодну рачуноводствену традицију, има стручњаке и институције да усвоји своје националне рачуноводствене стандарде користећи као окосницу Рачуноводствене директиве ЕУ.

**Из свега наведеног, сматрамо да је нацрт Закона о рачуноводству лош и неприхватљив и не можемо га подржати.**