

REFULATIVA FINASIJSKOG IZVEŠTAVANJA U VELIKOJ BRITANJI, SAD, KANADI, ITALIJI I AUSTRALIJI

Definisane prakse u finansijskom izveštavanju u Velikoj Britaniji i SAD prenose se i predstavljaju najveći efekat takvog rada u anglosaksonskim zemljama.

Zemlje sa anglosaksonskim sistemom finansijskog izveštavanja su: SAD, Velika Britanija, Kanada, Australija, Republika Irska, Novi Zeland, Južna Afrika, Nigerija, Kenija, Malezija, Singapur, Hong Kong itd

Sličnosti izmedju američkog i britanskog računovodstva veće su nego što su razlike.

Postoje mišljenja u Kanadi da bi trebalo prihvatiti sve ono što radi američki FASB (Odbor za standarde finansijskog računovodstva).

Postoje takodje mišljenja u Australiji da bi trebalo primenjivati kanadske ili američke standarde, pri čemu se smatra da ne bi došlo do značajnijih promena ukoliko bi se to uradilo.

Sličnosti u finansijskom izveštavanju :

1. Sve zemlje, pored engleskog jezika, imaju vrlo slične pravne sisteme, poslovno okruženje, način finansiranja preduzeća zasnovan na razvijenom tržištu kapitala i tesne uzajamne ekonomske veze
2. U svakoj zemlji računovodstvena profesija je veoma razvijena i institucionalizovana
3. Najpoznatije svetske računovodstve institucije su iz Velike Britanije, SAD, Australije i Kanade
4. Medju devet zemalja osnivača Komiteta za medjunarodne računovodstvene standarde su Velika Britanija, SAD, Australija i Kanada
5. Vodeće svetske revizorske firme potiču iz Velike Britanije i SAD
6. U sve četiri navedene zemlje računovodstvena profesija je organizovana i uključena u regulisanje računovodstvene prakse u daleko većoj meri nego u kontinentalnoj Evropi i Japanu

Razlike u finansijskom izveštavanju :

1. Razlike potiču iz načina regulisanja finansijskog izveštavanja,
2. Način regulisanja nije uslovljen ekonomskim i komercijalnim faktorima, već političkim, društvenim, kulturnim i istorijskim,
3. Na primer, kanadski parlamentarni sistem je baziran na britanskom a ne na američkom modelu,

4. Više se posvećuje pažnje socijalnoj pravdi i društvenom blagostanju
5. Zahteva se šira odgovornost korporacija
6. Javnost ima veći uticaj na privredu.

Klasifikacija računovodstva prema načinu regulisanja

Finansijsko izveštavanje može biti regulisano od strane:

- Tržišta
- Države
- Društvene zajednice

Ako se regulisanje prepusti *tržištu*, onda svaka kompanija bira koja će pravila koristiti

Kompanije reaguje na pritisak koji se vrši sa tržišta kapitala u pogledu korišćenja odredjenih pravila za finansijsko izveštavanje.

Ako se regulisanje prepusti državi onda neki od državnih organa odlučuje kakva se računovodstvena praksa mora primenjivati i propisuje mehanizam kojim se to obezbedjuje

Pravila mogu nastati i kao posledica uključivanja *društvene zajednice* u regulisanje računovodstva i jačanje njenog uticaja u toj oblasti

Pored pomenuta tri slučaja (tržište, država i društvena zajednica), postoje i međusituacije koje se nazivaju

- Liberalizam (“liberalism”)
 - Asociotioizam (“associationism”)
 - Korporatizam (“corporatism”)
 - Legalizam (“legalism”)
- Klasifikacija računovodstva prema načinu regulisanja
Tržište /*Liberalizam*
Država/*Legalizam, Korporatizam, Asociotioizam*
Društvena zajednica/*Liberalizam, legalizam, asociotioizam i korporatizam*

Liberalizam predstavlja jednu krajnost gde se regulisanje se ostvaruje samo disciplinom koju nameće tržište, dok kompanije pružaju informacije samo iz komercijalnih razloga.

Druga krajnost je *legalizam* koji počiva na bezrezervnoj primeni pravila nametnutih od strane države

FINANANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U VELIKOJ BRITANIJI

Velika Britanija je bila prva zemlja u svetu u kojoj se razvila računovodstvena profesija. Danas postoji šest manje ili više prestižnih institucija koje predstavljaju asocijacije računovodja i revizora.

Zakonski okvir Računovodstvo i izveštavanje u Velikoj Britaniji uređeno je Propisom o računovodstvu i izveštavanju [The Charities (Accounts and Reports) Regulations 2008]. Ovim propisom uređeni su: forma i sadržaj finansijskih izveštaja, forma i sadržina računa, pregledanje izveštaja (revizija, nezavisno ispitivanje).

Pored toga, Odbor za računovodstvene standarde Instituta ovlašćenih računovođa Engleske i Velsa doneo je standard kojim se preporučuje računovodstvena praksa (Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice (SORP)).

Obveznici u Velikoj Britaniji su dužni da sastave Izveštaj o finansijskim aktivnostima (bilans uspeha) i Bilans stanja.

Investicioni fondovi, i specijalne dobrotvorne organizacije moraju ispuniti dodatne zahteve u pogledu finansijskog izveštavanja. Okvir za računovodstvo i izveštavanje preporučen je od strane Instituta ovlašćenih računovođa Engleske i Velsa.

Obveznici koji imaju ukupan prihod manji od 10.000 funti sastavljaju pojednostavljene finansijske izveštaje i njihovi izveštaji ne moraju biti pregledani od strane revizora ili nezavisnog pregledača.

Procenjivanje prihoda i rashoda obveznika koji imaju ukupan prihod (ili ukupne rashode) manje od 100.000 funti mogu da biraju da li će ih knjižiti na gotovinskoj ili obračunskoj osnovi.

Ako je ukupan prihod (ili rashodi) veći od 100.000 funti, onda se koristi obračunski princip zasnovan na SORP i Propisu 2008.

Kompanije mogu da biraju između dve forme bilansa stanja i četiri bilansa uspeha. Takođe, dopušteno je vrednovanje u skladu sa načelom istorijskog troška, ali i prema "alternativnim računovodstvenim pravilima" koja se zasnivaju na tekućim troškovima (troškovi zamene, fer vrednost)

U zakonu su sadržani najvažniji računovodstveni principi ("going concern", konzistentnost, opreznost, uzročnost, pojedinačno vrednovanje).

U Velikoj Britaniji u osnovi je relativna nezavisnosti računovodstvene profesije od državne kontrole u donošenju standarda i uticaju na zakonske propise. Profesionalne računovodje članovi raznih komiteta za izmene i dopune zakona o preduzećima.

Britanske računovodje imale su vodeću ulogu u radu Odbora (Komiteta) za međunarodne računovodstvene standarde – IASB/IASC

Pripremanjem i izdavanjem računovodstvenih standarda, profesija vrši snažan uticaj na finansijsko izveštavanje u Velikoj Britaniji, a opredeljenje za donošenje standarda javilo se kao odgovor na brojne primere šteta proisteklih iz pogrešnih finansijskih izveštaja.

Danas u Velikoj Britaniji primenjuje oko 30 nacionalnih standarda, koji su vremenom menjani i dopunjavani

Odnos između uticaja zakonskih zahteva i uticaja računovodstvenih standarda menjao se tokom godina, pa su zbog toga postojale različite situacije:

- Zakonski zahtevi bez preporuka ili standarda (do ranih pedesetih godina)
- Zakonski zahtevi i profesionalne preporuke ali bez standarda
- Zakonski zahtevi i nepotvrđeni standardi
- Zakonski zahtevi i legalno potvrđeni (odobreni) standardi

Kao članica EU, Velika Britanija je preuzela obavezu primene MRS/MSFI za finansijsko izveštavanje listiranih javnih kompanija koje sastavljaju konsolidovane bilanse

FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U ITALIJI

Vođenje računovodstva i finansijsko izveštavanje NPO u Italiji nije posebno uređeno, već se zasniva na računovodstvenim principima propisanim za privredna društva.

Italijanska Agencija za neprofitne organizacije (Agenzia per le ONUS) izdala je neobavezujući dokument: Uputstva i sheme za pripremu finansijskih izveštaja NPO.

U Italiji se, kao i u mnogim drugim pomenutim državama, za male obveznike zahteva skraćeni set izveštaja.

Velike kompanije su dužne da sastave bilans stanja, bilans tokova gotovine, napomene i izveštaj o ciljevima

FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U SJEDINJENIM AMERIČKIM DRŽAVAMA

Najveći doprinos razvoju računovodstva dali su doseljenici iz Velike Britanije Arthur Young, James Marwick, braća Cooper i ostali, čija imena se i sada nalaze u nazivu firmi Ernst & Young, KPMG, Deloitte i Pricewaterhousecoopers.

Računovodstvo je u SAD "uvezeno" iz Velike Britanije, kao i engleski jezik i pravni sistem.

Sličnosti finansijskog izveštavanja u SAD i Velikoj Britaniji u velikoj meri premašuju razlike, mada se računovodstvena terminologija i računovodstvena regulativa u tim zemljama značajno razlikuje

Jedna od najvažnijih sličnosti je da su računovodstvena pravila odvojena od poreskih pravila, koja imaju minimalan uticaj na finansijsko izveštavanje.

Jedna od najznačajnijih razlika vezana je za znatno obimniju regulaciju finansijskog izveštavanja u SAD od strane federalne države i njenih tela, što je još više došlo do izražaja posle Zakona iz 2002. godine .

Takođe, razlika postoji i između US GAAP zasnovanih na detaljnim pravilima i Britanskih standarda zasnovanih na opštijim principima.

Razlika se sastoji i u stepenu odstupanja od istorijskih troškova, kao tradicionalne osnove za vrednovanje, pa je u SAD dozvoljeno korišćenje fer vrednosti samo za vrednovanje finansijskih sredstava.

U SAD se insistira na vrlo detaljnom i obimnom obelodanjivanju dodatnih finansijskih informacija od strane listiranih preduzeća – više nego u bilo kojoj drugoj zemlji u svetu.

Postoje sličnosti i razlike između finansijskog izveštavanja u SAD i izveštavanja koje se vodi prema IFRS pravilima.

SAD su značajno uticale na računovodstvo u mnogim zemljama, pa i na rad IASC/IASB i razvoj MRS/MSFI

- Zakonski okvir računovodstveno izveštavanja u Sjedinjenim Američki Državama (SAD) uređen je za potrebe izveštavanja američke poreske službe (Internal Revenue Service – IRS), državne administracije, a propisani su i posebni zahtevi za primaoca dotacija (grant).

IRS propisuje veliki broj uputstava, biltena, objava, pravila i postupaka kojih se moraju pridržavati obveznici prilikom sastavljanja izveštaja.

Izveštavanje za potrebe državne administracije je, takođe, zasnovano na većem broju propisa i standarda, pri čemu izdvajamo američke računovodstvene standarde SFAS 116

Za organizacije koje primaju federalne dotacije propisan je dodatni set finansijsko računovodstvenih pravila, od strane Kancelarije za upravljanje i budžet (Office of Management and Budget OMB).

Osnovna tela koja izdaju standarde finansijskog računovodstva su Odbor za standarde finansijskog izveštavanja (FASB), Američki institut ovlašćenih javnih računovođa (AICPA) i Savezna kancelarije za upravljanje i budžet (OMB).

Obveznike u SAD čine raznovrsne organizacije koje ne pripadaju državnom sektoru, a koje mogu biti uzajamno korisne (radnički sindikati, poslovni savezi, društveni klubovi, političke partije itd), nezavisne (građanska liga, društvene organizacije, lokalna radnička asocijacija), dobrotvorne, religiozne, obrazovne, itd.

Računovodstvenim standardom SFAS 117 Finansijsko izveštavanje, utvrđuju se standardi za finansijske izveštaje za opšte namene. Njihov cilj je da se obezbedi značaj, razumljivost i uporedivost finansijskih izveštaja.

Standardom se zahteva da obveznici sastavljaju izveštaj o finansijskom položaju (bilans stanja), izveštaj o aktivnostima (bilans uspeha) i izveštaj o tokovima gotovine. Ovaj standard takođe zahteva klasifikaciju neto imovine i prihoda, rashoda, dobitaka i gubitaka zasnovanih na postojanju ili odsustvu ograničenja nametnutih od strane donatora. Taj zahtev se odnosi na svaku od tri klase neto imovine (trajno ograničena, privremeno ograničena i neograničena) i njihovo prikazivanje u bilansu stanja.

Promena svake od navedenih klasa u neto imovini treba da bude prikazana i u bilansu uspeha.

Smernice Poreske uprave, kao i standardi i smernice drugih organizacija zahtevaju da se prihodi podele na nekoliko kategorija.

Najvažniji od njih su prihod od podrške javnosti i prihodi od osnovne delatnosti. Najdetaljnije i najznačajnije uputstvo za podelu prihoda i rashoda na različite kategorije dato je u obrascu IRS Form 990/990EZ.

Saveznim zakonom definiše se nekoliko vrsta obveznika koje ispunjavaju uslove za priznavanje statusa organizacije koja je oslobođena od poreza, a ključni kriterijum koji deo prihoda dolazi iz javne podrške.

Podrška javnosti obično se javlja u tri oblika. Prvi oblik je direktna podrška javnosti (donacije pojedinaca, privatne fondacije i preduzeća). Druga dva oblika javne podrške su indirektni: državna podrška (razne vrste dodeljivanja od strane države) i podrška agencija kao što su donatorske agencije, fondacije, dobrotvorne ustanove. Prihodi od osnovne delatnosti su oni koji su povezani sa misijom organizacije.

Procenjivanje pojedinih pozicija Računovodstveno evidentiranje poslovnih promena zasnovano je na velikom broju uputstava, standarda i procedura. Jedan od najznačajnijih je računovodstveni standard SFAS 116 Računovodstveno obuhvatanje primljenih i datih priloga (Accounting form Contributions received and Contributions Made) koji obuhvata računovodstvene standarde za primljene i date priloge (donacije). Prilozi su definišani kao bezuslovan nerecipročni prenos sredstava. To znači da se prilozi koji su uslovljeni od strane donatora priznaju onda kada se ti uslovi ispune, a donator ne zahteva za sebe nikakvu kontra uslugu.

Sada je računovodstvo u SAD pod značajnim spoljnim uticajima.

Postoji plan o konvergenciji US GAAP sa IFRS i potpunom prihvatanju IFRS za potrebe finansijskog izveštavanja u SAD

IFRS i GAAP se oslanjaju na vrlo slične konceptualne okvire u kojima su definisani slični ciljevi finansijskog izveštavanja i slične definicije bazičnih elemenata finansijskih izveštaja (imovine i obaveza)

U početku su IASB i FASB bili rivali za dominaciju u finansijskom izveštavanju, ali je u poslednje vreme saradnja između njih sve bliskija, što je rezultiralo projektima u kojima su zajednički donešeni neki standardi

Nakon osnivanja IASB 2002. godine nekoliko značajnih članova FASB su postali članovi upravnog odbora IASB

Ključna razlika između ova dva skupa računovodstvenih pravila je u tome što MRS/IFRS predstavljaju standarde zasnovane na opštim principima, a ne na detaljnim pravilima, što rezultira i većim brojem opcija koje su sadržane u njima

Najznačajnije razlike se tiču definisanja kruga konsolidovanja, kapitalizacije troškova razvoja, metoda vrednovanja zaliha, korišćenja fer vrednosti itd.

Pravni okvir za finansijsko izveštavanje u SAD

Pravni okvir za finansijsko izveštavanje kompanija u SAD, razvijao se potpuno različito od Velike Britanije.

U SAD je zastupljen federalni politički sistem i svaka država ima svoj zakon o preduzećima, svoja zakonodavna tela i vrlo široka prava u kontroli poslovanja kompanija, kao i pravo da uvede poreze na svojoj teritoriji.

Osnivanje kompanija i distribucija profita akcionarima zasniva se na zakonima pojedinih država.

Ovlašćenja za obavljanje javne računovodstvene prakse takodje daju pojedinačne države (nije neophodno biti član AICPA).

Zakoni koji se odnose na transakcije sa hartijama od vrednosti prvo su bili doneti od strane pojedinih država.

Ipak, do 30 ih godina ni u jednoj državi zakon o preduzećima nije uključivao bilo kakvu računovodstvenu regulativu (izuzev za železnicu i neka javna preduzeća), pa je liberalizam bio dominantan u finansijskom izveštavanju-

Najvažniji zakonski akt donet je na saveznom nivou / Zakon o hartijama od vrednosti i berzi iz 1934. godine, na osnovu kojeg je kasnije osnovana SEC.

Međutim, ni ovaj ni drugi zakoni ne sadrže detaljne odredbe o računovodstvu i finansijskom izveštavanju, tako da SAD nemaju zakonski regulisano računovodstvo u formi kakva postoji u britanskom zakonu o preduzećima ili u sličnim aktima zemalja EU.

Potreba za uvođenjem računovodstvene regulative zadovoljena je u SAD na drugi način /formiranjem Komisije za hartije od vrednosti i berze (Securities and Exchange Commission - SEC).

Osnivanje SEC, kao federalne vladine agencije, dovelo je istovremeno do pojave asociotionizma i legalizma.

Primarna funkcija SEC-a je da obezbedi da investitori dobiju informacije potrebne za donošenje odluka.

SEC propisuje način na koji se pripremaju finansijski izveštaji, kao i njihov sadržaj i formu .

SEC ima značajnu kontrolnu ulogu i ne prihvata finansijske izveštaje koji nisu sačinjeni u skladu sa US GAAP.

Kompanije čijim akcijama se trguje na berzi, moraju da budu registrovane kod SEC-a i da poštuju računovodstvena i revizorska pravila koja propisuje SEC.

Kada se kompanija registruje kod SEC-a, ona mora da publikuje finansijske izveštaje, da ih dostavlja SEC-u, da vrši reviziju, da se pridržava pravila koje donosi SEC i da izveštaje priprema prema US GAAP.

GAAP su na početku bili skup opštih principa odobren od strane respektabilnih kompanija, revizora i računovodja, a kasnije su prerasli u skup vrlo detaljnih pravila koja odobrava SEC.

- **Pod punom kontrolom SEC-a je relativno mali broj američkih kompanija (oko 14 hiljada), dok ostale kompanije nisu obavezne da publikuju finansijske izveštaje i vrše reviziju, osim ukoliko to ne zahtevaju njihovi akcionari i kreditori**

Elementi legalizma/ direktni uticaj države SAD, na pravni okvir finansijskog izveštavanja

SEC ima 5 članova koje imenuje predsednik SAD i deluje kao nezavisno regulatorno telo sa veoma širokim ingerencijama

SEC je izdala veliki broj izveštaja koji sadrže propise i mišljenja o računovodstvenim pitanjima

Komisija je sukcesivno osnivala “izvore autoriteta” (razne komitete, odbore - FASB, komisije), a u vezi sa njenom kontrolnom ulogom povremeno je intervenisao i Kongres

Komisija je uvek težila da ograniči svoje učešće u procesu donošenja računovodstvenih standarda na kontrolnu ulogu, a vodeću ulogu u tome prepuštala je drugim institucijama, kao što su Odbor za standarde finansijskog računovodstva (FASB)

Kongres je retko kada imao direktan interes da se bavi pitanjima iz oblasti računovodstva, jer je to u ime države radila (SEC)

- **Opšte prihvaćeno mišljenje je da bi računovodstveni standardi trebalo, u najvećoj mogućoj meri, da imaju neutralan uticaj na ekonomske odluke**

Na “legalizam” odnosno zakonski uticaj na pravni okvir za uređenje finansijskog izveštavanja u SAD, ukazuje:

- **krajnje detaljan karakter US GAAP**
- **relativna nezavisnost i distanciranost FASB od ostatka profesije**
- **veliki uticaj SEC-a i Kongresa praćen sankcijama i intervencijama u ključnim područjima**
- **Zakon o računovodstvenoj reformi i zaštiti investitora iz 2002**

Asociotizam

Na "asociotizam" u SAD ukazuje značajno prisustvo i uticaj računovodstvene profesije.

FASB – Odbor za standarde finansijskog računovodstva osnovan je 1973. godine i razlikuje se od britanskog ASB u mnogim važnim aspektima.

FASB je organizacija privatnog sektora za donošenje standarda računovodstva i finansijskog izveštavanja.

Finansira se iz dobrovoljnih doprinosa računovodstvenih firmi, industrije, finansijskih organizacija i pojedinaca na način koji mu osigurava nezavisnost od nepoželjnih uticaja.

FASB ima značajne resurse i autoritet i znatno je razvijeniji od ASB u Velikoj Britaniji.

Izveštaji koje izdaje FASB odnose se na nove standarde ili na izmene prethodno izdatih standarda.

Pored standarda, odbor izdaje i izveštaje o standardima finansijskog računovodstva, razna tumačenja i tehničke biltene, koji proizilaze iz FASB konceptualnog okvira ali ne predstavljaju sastavni deo GAAP-a

Sve kompanije pod kontrolom SEC moraju u potpunosti da se pridržavaju ovih standarda

Kompleksna procedura pre izdavanja izveštaja:

- **Odredjivanje grupe eksperata za pripremu finansijskih izveštaja, revizora i korisnika finansijskih izveštaja koji daju svoja mišljenja o odredjenom standardu**
- **Studiranje literature i sprovođenje dodatnih istraživanja**
- **Objavlivanje celokupne diskusije o standardu koji je u pripremi i o mogućim rešenjima, što služi kao osnova za prikupljanje javnih mišljenja i komentara**
- **Sprovođenje javne rasprave o novom standardu**
- **Distribuiranje nacrta predloženog izveštaja da bi se pribavilo mišljenje javno**

Standardi FASB-a postaju službeno priznati u SAD čim ih odobri SEC, a njihovo dalje sprovođenje osigurava Američki institut ovlašćenih javnih računovodja (AICPA)

Pravila AICPA predviđaju suspenziju za članove koji se ne pridržavaju standarda FASB

FASB je razvio i konceptualni okvir za finansijsko računovodstvo i izveštavanje koji obuhvata sledeće elemente:

- Ciljevi finansijskog izveštavanja
- Kvalitet koji računovodstvenu informaciju čine korisnom
- Definicije za glavne
- Prezentiranje informacija u izveštaja

Ciljevi finansijskog izveštavanja prema FASB-u se uglavnom odnose na obezbedjenje:

- Informacija koje su korisne za donošenje poslovnih odluka
- Informacija za sadašnje i potencijalne investitore i kreditore
- Informacija o finansijskom rezultatu poslovanja

FASB-ov konceptualni okvir utvrđuje posebne kvalitativne karakteristike koje računovodstvenu informaciju čine korisnom:

- Bazira se, pri tom, na “cost-benefit” kriterijumu naglašavajući da troškovi dobijanja informacije treba da budu niži od koristi od njene upotrebe
- Računovodstvena informacija mora biti razumljiva, ali pre svega mora biti relevantna i pouzdana

Da bi bila relevantna i pouzdana računovodstvene informacije treba da poseduje sledeće karakteristike:

- blagovremenost, proverljivost, neutralnost, pošteno predstavljanje, osnova za predviđanje, osnova za poređenje
- Izveštaj nezavisnog revizora se odnosi na utvrđivanje ispravnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja i značajan je izvor informacija za sadašnje i potencijalne investitore
- Ključne reči u revizorskom izveštaju u SAD su: “pošteno u saglasnosti sa opšte prihvaćenim računovodstvenim principima”.

Do 2003. standardna forma revizorskih izveštaja je kontrolisana od strane AICPA

- **Sarbanes-Oxley Act iz 2002. je uveo znatno oštriju regulativu pitanja revizije, zahtevajući od vrhovnog menadžmenta da verifikuje pouzdanost finansijskih izveštaja i dajući revizorima veći stepen nezavisnosti**

Nakon toga je osnovan Odbor kome je delegirano donošenje nacionalnih standarda revizije, pri čemu je zanemarena potreba za uključivanjem AICPA, kao nezavisne profesionalne organizacije

- **Prezentacija finansijskih izveštaja u SAD**

Američka preduzeća pripremaju tri glavna finansijska izveštaja, koji su slični izveštajima u ostalim anglosaksonskim zemljama:

- **Bilans stanja**
- **Bilans uspeha**
- **Izveštaj o tokovima gotovine**

U SAD bilansi stanja se prikazuju u obliku dvostranog pregleda ili u vertikalnoj formi, dok se za razliku od ostalih zemalja aktiva prikazuje u skladu sa principom opadajuće likvidnosti

Američki bilansi uspeha su nešto detaljniji nego u drugim zemljama, a prema zahtevu SEC-a prezentiraju se podaci za tri godine (tekuća plus dve prethodne)

Vrednovanje imovine

GAAP zahteva striktnije uvažavanje istorijskih troškova nego što je to slučaj u Velikoj Britaniji.

Računovodstvena praksa u SAD se stoga dosledno pridržava tradicionalnog shvatanja o istorijskim troškovima kao bazi računovodstva, što je praćeno stavom da se prihodi i dobit mogu priznati samo kada je nastala objektivna transakcija sa drugim partnerom.

Shodno tome, u SAD i Kanadi se u finansijskim izveštajima sadašnja vrednost osnovnih sredstava ne menja na osnovu procene ili promena u cenama zato što ovi događaji nisu "transakcija".

Neuobičajeno je da se vrše bilo kakve promene u vrednovanju osnovnih sredstava pre njihove prodaje izuzev u vezi sa normalnim otpisom.

U SAD tradicionalno postoji duga praksa računovodstvenog tretmana lizing aranžmana, pa se zahteva da zakupac:

- Otkrije iznose i rokove plaćanja godišnjih zakupa**
- Oceni da li se neki zakupi mogu smatrati kapitalizovanim sredstvima**

- c. Poseban FASB standard reguliše računovodstvo lizing transakcija još od 1982. godine

Troškovi istraživanja i razvoja se po pravilu tretiraju kao rashodi u periodu njihovog nastanka, osim izuzetaka u pojedinim granama, kao što su informacione tehnologije, gde se ovi troškovi se mogu kapitalizovati (troškovi softvera, na primer)

US GAAP dozvoljavaju korišćenje LIFO metode za potrebe vrednovanja zaliha, a ona je prihvaćena i u poreske svrhe.

U većini drugih zemalja ne koristi se LIFO metoda, jer se smatra da ona ne daje pošten uvid u vrednost krajnjih zaliha.

Opšte prihvaćeni računovodstveni principi zahtevaju od kompanija da otkriju koju su metodu obračunavanja vrednosti zaliha koristile.

Kompanije registrovane kod SEC-a, pored obavezne LIFO metode, moraju da otkriju i vrednost zaliha po FIFO metodi.

LIFO metod nije dozvoljen u finansijskom izveštavanju pravbih lica koja primenjuju direktive EU i MSFI, MSFI za MSP i ovo je konkretna razlika u regulativi SAD i zemalja koje primenjuju direktive EU i MSFI, MSFI za MSP.

FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U AUSTRALIJI

Finansijsko izveštavanje je u početku bilo pod snažnim uticajem Velike Britanije, nakon čega su više prihvatana američka iskustva u donošenju standarda.

Do 1960. godine je kopiran britanski sistem uključivanja pravila finansijskog izveštavanja u privredno zakonodavstvo.

S obzirom na federalno državno uredjenje, svaka država ima svoj Zakon o preduzećima, sa puno pravila o otkrićima i malo pravila o procenjivanju

1960. godine, savezne države su se dogovorile da smanje razlike u zakonima, ali je tek 1978. potpisan ugovor između federalne države i pojedinih država o jednoobraznosti

Formirana su centralna tela: Ministarski savet i Nacionalna komisija za kompanije i hartije od vrednosti.

Za razliku od SEC u SAD-u, Nacionalna komisija za kompanije i hartije od vrednosti u Australiji je nadležna za sve kompanije

Politički je mnogo teže u Australiji nego u SAD poveriti regulatornu funkciju nekoj saveznoj instituciji.

1991. godine, postignuta je uniformnost zakonske regulative bez povrede prava pojedinih država.

Savezna država je donela Zakon o preduzećima, a pojedine države svoje zakonike.

Računovodstveni zahtevi u zakonu i zakonicima su detaljni.

Osnovni zahtevi su da sve kompanije sačine:

- Bilans stanja i
- Bilans uspeha koji će pružiti istinit i pošten uvid u skladu sa uredbom koja propisuje forme finansijskih izveštaja.

Nazivi pojedinih pozicija u izveštajima potiču i iz američke i iz britanske terminologije.

Propisane su forme i stepen otkrića za razne tipove kompanija, koje su klasifikovane prema obavezama za otkrića.

Privatne kompanije koje se izuzimaju od ove obaveze, privatne kompanije koje se ne izuzimaju i velike kompanije koje se ne izuzimaju (svaka od ovih grupa kompanija mora da otkrije specifične informacije).

Zahtevi za posebnim otkrićima važe za kompanije koje koriste kredite, koje se javljaju kao garanti i za berzanske kompanije.

Australijske kompanije, radi pružanja istinitog i poštenog uvida, moraju da pripreme finansijske izveštaje u skladu sa nacionalnim računovodstvenim standardima (odobrava ih poseban Odbor osnovan od ministarskog saveta).

U Australiji postoje dve institucije koje predstavljaju asocijacije računovodja i revizora.

Australijske računovodje imale su jednu od vodećih uloga u radu Komiteta za međunarodne računovodstvene standarde (IASC).

Ispunjavanje zakonskih zahteva i primena računovodstvenih standarda komplikuje se zbog nedovoljno jasne definicije »istinitog i poštenog uvida«, pa se zahteva se otkrivanje dodatnih informacija, ukoliko su potrebne za sticanje »istinitog i poštenog uvida«.

Podržava se mišljenje (ali ne od svih računovodstvenih organizacija) da bi kombinacijom zakonskih zahteva i računovodstvenih standarda trebalo pokriti sve važne aspekte finansijskog izveštavanja, pa tada ne bi bilo potrebe za profesionalnim prosudjivanjem, odnosno za primenom koncepta "istinitog i poštenog" uvida.

Australijski revizorski izveštaji potvrđuju saglasnost sa odobrenim računovodstvenim standardima.

Prema australijskim standardima prilikom sastavljanja izveštaja moraju se uzimati u obzir principi relevantnosti, materijalnosti, konzistentnosti, opreznosti i suštine (a ne samo forme).

Elementi legalizma se ogledaju kroz *Zakon o preduzećima i Nacionalnu komisija za kompanije i hartije od vrednosti (kombinacija britanskog i američkog pristupa)*, ali zakonodavac insistira na poštovanju nacionalnih računovodstvenih standarda.

Postoji izvestan sukob izmedju standarda donetih od strane profesije i standarda koje donose institucije osnovane od strane države.

Finansijsko izveštavanje u Australiji sadrži elemente asociacionizma i korporatizma, što zavisi od mere do koje se profesija smatra samo snabdevačem tehničkih usluga (računovođe su uključene u rad različitih državnih tela) ili, alternativno, tvorcem pravila.

Ipak, profesija ima uticaj na donošenje pravila finansijskog izveštavanja.

FINANSIJSKO ZVEŠTAVANJE U KANADI

Finansijsko izveštavanje u Kanadi je bilo prvo pod uticajem britanske, a kasnije američke prakse.

Zakonska regulativa postoji na saveznom nivou i na nivou provincija.

- 1907. godine, donet je Zakon o preduzećima provincije Ontario, na kome su se kasnije zasnivali savezni zakon i zakoni ostalih provincija
- Uticaj američke prakse došao je do izražaja kada je u Ontariju donet Zakon o hartijama od vrednosti (1966.) i kada je formirana komisija za hartije od vrednosti (OSC) slična američkoj SEC.
- OSC nije nikada poništio nacionalne standarde utvrdjene od strane Kanadskog Instituta ovlašćenih računovođa.
- Kanadski Institut ovlašćenih računovodja – CICA

Računovodstvena profesija u Kanadi ima direktnu odgovornost za razvoj računovodstvene prakse.

Kao i u ostalim anglosaksonskim zemljama donošenje pravila za finansijsko izveštavanje kompanija od strane profesije je značajna karakteristika izveštavanja u Kanadi

Godine 1973., osnovan je Komitet za računovodstvena istraživanja koji je izdavao preporuke za vođenje računovodstva (ko se ne pridržava tih preporuka dobija odgovarajuću kvalifikaciju u revizorskom izveštaju)

- Kanadski Institut ovlašćenih računovodja – CICA

Na donošenje zakona veliki uticaj imale su preporuke CICA

Zakonodavstvo o preduzećima i hartijama od vrednosti zahteva od kompanija da slede zahteve Instituta (CICA)

1975. godine, zahtevi koji se odnose na finansijske izveštaje izmeštani su iz zakona u uredbu, prema kojoj se finansijski izveštaji moraju pripremati prema opšteprihvaćenim računovodstvenim principima, utvrđenim od strane CICA

Institut ima vrlo značajnu ulogu i razna tela (odbore, komisije, itd.), pa se zbog toga može reći da je kanadski pristup donošenju standarda nije legalistički (to je više asociotioizam nego korporatizam obzirom da profesija kontroliše proces donošenja računovodstvenih standarda)

Od prethodno navedenih, kod navedene četiri zemlje postoje elementi legalizma (državno učešće) u finansijskom izveštavanju samo u različitim formama i to:

- a) Velika Britanija – Privredno zakonodavstvo (Zakon o preduzećima);
- b) SAD – Komisija za hartije od vrednosti i berze;
- c) Australija – Zakon o preduzećima i Nacionalna komisija za kompanije i hartije od vrednosti;
- d) Kanada – Zakon o preduzećima i Komisije za hartije od vrednosti po provincijama;

REZIME:

A) Oblik regulacije finansijskog izveštavanja u navedenim zemljama:

Velika Britanija

- Regulisanje računovodstva se može označiti kao asociotioničko, s obzirom na relativnu nezavisnost profesije od državne kontrole u donošenju standarda i njen uticaj na zakonodavstvo;

SAD

- Regulativa je i legalistička i asociotionička, mada relativna nezavisnost FASB od profesije i velika ovlašćenja SEC-a indiciraju predominantnost legalizma;

Australija

- Mešavina korporatizma i asociotioizma, mada dominira asociotioizam;

Kanada

- Profesija kontroliše proces donošenja računovodstvenih standarda, pa je način regulative više asociotionički nego korporatistički;

B) Primena standarda kod pojedinih zemalja

➤ Velika Britanija, Irska, Novi Zeland i Kanada

Nacionalni standardi su donošeni od strane istih računovodstvenih institucija koje su bile i članice Komiteta, pa su zato i MRS primenjiviji

- **SAD / Dve računovodstvene institucije koje se najdirektnije bave donošenjem i primenom domaćih standarda (FASB i SEC) nisu bile članice IASC, ali su se sa naklonošću odnosile prema njegovoj aktivnosti. Kasnije su i FASB i SEC bili članovi Konsultativne grupe.**
- **Sa druge strane, veoma uticajni AICPA je član IASC.**
- **Jedan od problema u primeni MRS je i što je lojalnost Komitetu od strane nekih nacionalnih profesionalnih institucija slabila tokom vremena.**
- **Nacionalne institucije nisu želele da otkrivaju slučajeve neprihvatanja standarda ili pogrešne primene standarda preko revizorskih kvalifikacija.**
- **OBJAVLJIVANJE STANDARDA je cilj koji je svakako uspešno ispunjen, jer je IASC objavio ukupno 41 standard, zajedno sa Konceptualnim okvirom i pratećim publikacijama.**
- **Iako su standardi u početku kritikovani zbog velikog broja opcija u njima, upravo je ta njihova karakteristika omogućila rani progres u njihovom prihvatanju.**

Ostale članice Evropske unije primenjuju direktive EU i MRS/ MSFI u u meri u kojoj su pravila implementirana u nacionalnim zakonskim okvirima.

Nesporno je da u Srbiji treba da bude finansijsko izveštavanje uređeno značajnim učešćem Države/*Legalizam, Korporatizam, Asociotioizam i Društvene zajednice/ asociotioizam.*

**mr Snežana Mitrović
15.5.2016.g.**