

NAČELA UREDNOG BILANSIRANJA U KONTEKSTU

DIREKTIVA EVROPSKE UNIJE

Novom direktivom 2013/34/EU regulisana su pitanja vezana za finansijsko izveštavanje u pojedinačnim preduzećima i složenim ekonomskim interesima (koncernima) i istaknuta načela urednog bilansiranja. Nova direktiva zamenjuje i dopunjuje IV (vezanu za sastavljanje i obelodanjivanje pojedinačnih finansijskih izveštaja) i VII direktivu (vezanu za sastavljanje i obelodanjivanje konsolidovanih finansijskih izveštaja). Zemlje članice EU imaju obavezu da usklade (harmonizuju) svoje nacionalne zakonske propise sa novom direktivom 2013/34/EU do kraja juna 2015. godine, kako bi privredni subjekti mogli da sastave svoje finansijske izveštaje (pojedinačne ili konsolidovane) za tu godinu.

Nova direktiva između ostalog reguliše i načela urednog bilansiranja. Sistematizacija načela prema ovoj direktivi obuhvata:

1. načelo trajnosti poslovanja,
2. načelo stalnosti (kontinuiteta),
3. načelo opreznosti,
4. načelo razgraničenja rashoda i prihoda (prema predmetu i vremenu),
5. načelo pojedinačnog procenjivanja,
6. načelo identiteta,
7. bruto princip,
8. načelo istinitosti i
9. načelo nabavne cene/cene koštanja.

Načelo trajnosti poslovanja jeste načelo koje polazi od pretpostavke da će preduzeće poslovati u dužem vremenskom periodu. Polazeći od ove pretpostavke na dan bilansa treba primenjivati dnevne ili tržišne cene, a ne likvidacione cene (koje su se primenjivale pre upotrebe ovog načela, pod pretpostavkom da će na dan bilansa doći do likvidacije preduzeća).

Načelo stalnosti (kontinuiteta) jeste zahtev da se obezbedi uporedivost bilansa u vremenu. Nova direktiva, zapravo, reguliše načelo kontinuiteta u užem smislu (materijalni i formalni kontinuitet). Materijalni kontinuitet podrazumeva primenu istih metoda za procenjivanje u dužem vremenskom periodu, radi obezbeđenja uporedivosti sadržine bilansa. Formalni kontinuitet podrazumeva korišćenje iste forme i istog načina raščlanjavanja u bilansu u nizu budućih sukcesivnih perioda.

Načelo opreznosti prema novoj direktivi shvaćeno je u kontekstu dinamičke teorije. Ovo načelo predstavlja zahtev za opreznim odmeravanjem finansijskog rezultata. Kako bi se obezbedio ovaj zahtev potrebno je poštovati četiri podprincipa: načelo realizacije, načelo impariteta, načelo vrednovanja pozicija aktive naniže i načelo vrednovanja pozicija pasive naviše. **Načelo realizacije** jeste zahtev da se u bilansima priznaju samo realizovani dobitci i realizovani gubitci, dok se nerealizovani dobitci i nerealizovani gubici ne smeju

prikazivati. **Načelo ipariteta** koriguje načelo realizacije, pa dozvoljava da se osim realizovanih dobitaka i realizovanih gubitaka prikažu i nerealizovani gubici. Akseptiranje nerealizovanih gubitaka štiti supstancu kapitala preduzeća, jer podrazumeva priznavanje gubitaka koji će biti realizovani u bliskoj budućnosti. **Načelo vrednovanja aktive na niže** zahteva da se na dan bilansa za procenjivanje pozicija aktive koristi niža vrednost (cena) od osnovice za procenjivanje (nabavna cena/cena koštanja), ukoliko ona postoji (ako recimo postoji niža tržišna cena, niža berzanska cena ili niža cena koja se očekuje u bliskoj budućnosti). **Načelo vrednovanja pasive naviše** zahteva da se na dan bilansiranja za pozicije pasive koristi viša vrednost od osnovice za procenjivanje (nominalna vrednost), ukoliko ona postoji (recimo viši dnevni devizni kurs na dan bilansa za obaveze iz inostranstva).

Načelo razgraničenja rashoda i prihoda (prema predmetu i vremenu) je zahtev a) da se rashodi i prihodi nastali prodajom proizvoda, koji se obračunavaju saglasno načelu realizacije, rasporede na nosioce tj. proizvode ili usluge (razgraničenje prema predmetu) i b) da se rashodi i prihodi čije je nastajanje uslovljeno proticanjem vremena (nastaju periodično ili od slučaja do slučaja) dodele vremenskim periodima u kojima su nastali, tako da se u bilansu uspeha tekuće godine nalaze samo rashodi i prihodi nastali u tekućem obračunskom periodu, dok se rashodi i prihodi koji pripadaju prošlim ili budućim obračunskim periodima nalaze u bilansu stanja (razgraničenje prema vremenu).

Načelo pojedinačnog procenjivanja jeste zahtev da se sve bilansne pozicije (u okviru imovine, kapitala i obaveza) prikažu pojedinačno procenjene u punom iznosu.

Načelo identiteta predstavlja zahtev da bilans otvaranja poslovne godine bude jednak bilansu zatvaranja predhodne poslovne godine. Ova jednakost treba da obezbedi dva cilja: načelo potpunosti (zahtev da se u bilansu otvaranja nađu sve bilansne pozicije koje se nalaze u bilansu zatvaranja prošle poslovne godine) i sprečavanje manipulacija pri utvrđivanju realne osnovice za oporezivanje (imovine i dobitka).

Bruto princip jeste zahtev da bilansne pozicije budu prikazane u punom iznosu, bez saldiranja pozicija aktive i pasive ili rashoda i prihoda, u cilju obezbeđenja jasnoće bilansa.

Načelo istinitosti je zahtev da bilansne pozicije budu tačne u skladu sa nastalim poslovnim događajima i knjiženjima u knjigovodstvu.

Načelo nabavne cene/cene koštanja zapravo precizira osnovicu za procenjivanje imovinskih predmeta u aktivi bilansa. Za predmete koji su nabavljeni od dobavljača treba kao osnovicu za procenjivanje koristiti nabavnu cenu, a predmete koji su proizvedeni u sopstvenoj režiji treba koristi cenu koštanja.