



KONCEPTUALNI OKVIR za finansijsko izveštavanje

("Sl. glasnik RS", br. 92/2019)

Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) je izdao Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje (Konceptualni okvir) u septembru 2010. godine. On zamenjuje Okvir za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja.

Predgovor

Odbor za međunarodne računovodstvene standarde trenutno je u postupku ažuriranja svog konceptualnog okvira. Ovaj projekat konceptualnog okvira se odvija u fazama.

Kako se rad na nekom poglavlju završi, tako će biti zamenjeni relevantni paragrafi u *Okviru za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja*, objavljenom 1989. godine. Kada projekat konceptualnog okvira bude zaključen, Odbor će imati kompletan, sveobuhvatan i jedinstven dokument pod nazivom *Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje*.

Ova verzija *Konceptualnog okvira* uključuje dva poglavlja koja je Odbor objavio kao rezultat prve faze projekta konceptualnog okvira - Poglavlje 1 *Cilj finansijskog izveštavanja opšte namene* i Poglavlje 3 *Kvalitativne osobine korisnih finansijskih informacija*. Poglavlje 2 će se baviti konceptom izveštajnog entiteta. Odbor je objavio nacrt ovog poglavlja u martu 2010. godine sa periodom za dobijanje komentara do 16. jula 2010. godine. Poglavlje 4 sadrži preostali tekst *Okvira* (1989.). Tabela usaglašenosti, koja je data na kraju ovog izdanja, prikazuje kako sadržine *Okvira* (1989.) i *Konceptualnog okvira* (2010.) međusobno korespondiraju.

Uvod je preuzet iz *Okvira* (1989.). On će biti ažuriran kada IASB razmotri svrhu *Konceptualnog okvira*. Do tada, svrha i status *Konceptualnog okvira* ostaju isti kao i pre.

Uvod

Mnogi entiteti širom sveta pripremaju i prezentuju finansijske izveštaje za eksterne korisnike. Iako takvi izveštaji mogu delovati slično od zemlje do zemlje, postoje razlike koje su verovatno izazvane različitim društvenim, ekonomskim i pravnim okolnostima i činjenicom da različite zemlje imaju u vidu potrebe različitih korisnika finansijskih izveštaja prilikom određivanja nacionalnih zahteva.

Takve različite okolnosti su dovele do upotrebe različitih definicija elemenata finansijskih izveštaja: primera radi, za imovinu, obaveze, kapital, prihode i rashode. One su, takođe, imale za posledicu upotrebu različitih kriterijuma za priznavanje pozicija u finansijskim izveštajima, kao i sklonost ka različitim osnovama za odmeravanje. Delokrug finansijskih izveštaja i u njima sadržana obelodanjivanja pretrpeli su, takođe, adekvatan uticaj.

Odbor za međunarodne računovodstvene standarde posvećen je smanjenju tih razlika nastojanjem za harmonizacijom propisa, računovodstvene standarde i procedure vezane za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja. Odbor veruje da se dalja harmonizacija najbolje može odvijati fokusiranjem na finansijske izveštaje koji se pripremaju za svrhu pružanja informacija od koristi za donošenje ekonomskih odluka.

Odbor veruje da finansijski izveštaji pripremljeni za tu svrhu ispunjavaju zajedničke potrebe većine korisnika. To je zato što gotovo svi korisnici donose ekonomske odluke, na primer:

- (a) da bi odlučili kada da kupe, drže ili prodaju udeo u kapitalu;
- (b) da ocene upravljanje ili odgovornost menadžmenta;
- (c) da ocene sposobnost entiteta da plaća i obezbeđuje druga primanja svojim zaposlenima;
- (d) da ocene sigurnost iznosa pozajmljenih entitetu;
- (e) da utvrde poreske politike;
- (f) da utvrde dobit i dividende za raspodelu;
- (g) da pripreme i koriste statistiku nacionalnog dohotka;
- (h) da regulišu aktivnosti entiteta.

Odbor je, međutim, svestan da, posebno, državne institucije različitih zemalja mogu utvrditi različite ili dodatne zahteve za sopstvene svrhe. Takvi zahtevi, međutim, ne bi trebalo da utiču na finansijske izveštaje koji su objavljuju u interesu drugih korisnika, osim ako i sami ne ispunjavaju potrebe tih drugih korisnika.

Finansijski izveštaji se, najčešće, pripremaju u skladu sa računovodstvenim modelom zasnovanim na nadoknadivim istorijskim troškovima i na konceptu održanja nominalnog finansijskog kapitala. Drugi modeli i koncepti bi mogli biti prikladniji u svrhu postizanja cilja pružanja informacija od koristi za donošenje ekonomskih odluka, ali trenutno nema saglasnosti za izmenu. Ovaj *konceptualni okvir* je urađen tako da bude primenjiv na veći broj računovodstvenih modela i koncepata kapitala i održanja kapitala.

Svrha i status

Ovaj *konceptualni okvir* postavlja koncepte na kojima se temelji priprema i prezentacija finansijskih izveštaja za eksterne korisnike. Svrha *Konceptualnog okvira* je:

- (a) da pomogne Odboru u razvoju budućih IFRS, kao i u preispitivanju postojećih IFRS;
- (b) da pomogne Odboru u promovisanju harmonizacije propisa, računovodstvenih standarda i procedura vezanih za prezentaciju finansijskih izveštaja obezbeđenjem osnove za smanjenje broja alternativnih računovodstvenih postupaka koje dozvoljavaju IFRS;
- (c) da pomogne nacionalnim telima zaduženim za utvrđivanje standarda u razvoju nacionalnih standarda;
- (d) da pomogne licima koja pripremaju finansijske izveštaje u primeni IFRS, kao i u rešavanju pitanja koja tek treba da postanu predmet IFRS;
- (e) da pomogne revizorima u formiranju mišljenja o tome da li su finansijski izveštaji u skladu sa IFRS;
- (f) da pomogne korisnicima finansijskih izveštaja u tumačenju informacija sadržanih u finansijskim izveštajima pripremljenim u skladu sa IFRS; i
- (g) da onima koji su zainteresovani za rad IASB-a obezbedi informacije o njegovom pristupu formulisanju IFRS.

Ovaj *konceptualni okvir* nije IFRS i stoga ne definiše standarde povodom bilo kog odmeravanja, ili obelodanjivanja. Ništa u ovom *konceptualnom okviru* ne sužava primenu odredaba bilo kog pojedinačnog IFRS.

Odbor je svestan da je u ograničenom broju slučajeva može postojati neslaganje između *Konceptualnog okvira* i pojedinog IFRS. U slučajevima kada postoji neslaganje, zahtevi IFRS prevlađuju nad onima iz *Konceptualnog okvira*. Imajući u vidu, međutim, da će se Odbor

rukovoditi *Konceptualnim okvirom* u razvoju budućih IFRS, kao i prilikom preispitivanja postojećih IFRS, slučajevi neslaganja između *Konceptualnog okvira* i IFRS će, vremenom, nestati.

Konceptualni okvir će biti revidiran s vremena na vreme na osnovu iskustva Odbora u radu sa njim.

Delokrug

Konceptualni okvir se bavi:

- (a) ciljem finansijskog izveštavanja;
- (b) kvalitativnim osobinama korisnih finansijskih informacija;
- (c) definicijom, priznavanjem i odmeravanjem elemenata od kojih su sačinjeni finansijski izveštaji; i
- (d) konceptima kapitala i održanja kapitala.

Sadržaj

	<i>iz paragrafa</i>
POGLAVLJE 1: CILJ FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA OPŠTE NAMENE	
UVOD	CLJ1
CILJ, KORISNOST I OGRANIČENJA FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA OPŠTE NAMENE	CLJ2
INFORMACIJE O EKONOMSKIM RESURSIMA, ZAHTEVIMA DRUGIH STRANA U ODNOSU NA ENTITET I PROMENAMA U RESURSIMA I ZAHTEVIMA	CLJ12
Ekonomski resursi i zahtevi	CLJ13
Promene u ekonomskim resursima i zahtevima	CLJ15
Rezultat poslovanja sa aspekta obračunske osnove računovodstva	CLJ17
Rezultat poslovanja sa aspekta istorijskih tokova gotovine	CLJ20
Promene u ekonomskim resursima i zahtevima koji nisu povezani sa rezultatom poslovanja	CLJ21

Poglavlje 1: CILJ FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA OPŠTE NAMENE

Uvod

CLJ1 Cilj finansijskog izveštavanja opšte namene čini osnovu *Konceptualnog okvira*. Drugi aspekti *Konceptualnog okvira* - koncept izveštajnog entiteta, kvalitativne osobine i ograničenja korisnih finansijskih informacija, elementi finansijskih izveštaja, priznavanje, odmeravanje, prezentacija i obelodanjivanje - logično proizilaze iz cilja

Cilj, korisnost i ograničenja finansijskog izveštavanja opšte namene

CLJ2 Cilj finansijskog izveštavanja opšte namene¹ je pružanje finansijskih informacija o izveštajnom entitetu koje su korisne postojećim i potencijalnim investitorima, zajmodavcima i drugim poveriocima prilikom donošenja odluka o obezbeđivanju resursa entitetu. Takve odluke obuhvataju

kupovinu, prodaju ili držanje vlasničkih i dužničkih instrumenata i obezbeđivanje ili izmirenje zajmova i ostalih kreditnih formi.

CLJ3 Odluke postojećih i potencijalnih investitora o kupovini, prodaji ili držanju vlasničkih ili dužničkih instrumenata zavise od prinosa koje oni očekuju od investiranja u te instrumente, na primer od dividendi, plaćanja po osnovu otplate glavnice i kamate, ili povećanja tržišne cene. Na sličan način, odluke postojećih i potencijalnih zajmodavaca i drugih poverilaca o obezbeđivanju ili izmirenju zajmova i ostalih kreditnih formi zavise od plaćanja po osnovu otplate glavnice i kamate, ili od drugih prinosa koje oni očekuju. Očekivanja investitora, zajmodavaca i drugih poverilaca o prinosima zavise od njihove procene iznosa, dinamike i neizvesnosti (perspektive) budućih neto priliva gotovine u entitet. Shodno tome, postojećim i potencijalnim investitorima, zajmodavcima i drugim poveriocima su potrebne informacije koje će im pomoći da procene izgleda za buduće neto prilive gotovine u entitet.

CLJ4 Da bi ocenili izgleda za buduće neto prilive gotovine entiteta, postojećim i potencijalnim investitorima, zajmodavcima i drugim poveriocima su potrebne informacije o resursima entiteta, zahtevima drugih strana u odnosu na entitet, kao i o tome koliko su efikasno i efektivno rukovodstvo i upravni odbor entiteta² vršili svoja ovlašćenja i zaduženja u vezi sa korišćenjem resursa entiteta. Primeri takvih ovlašćenja i zaduženja uključuju zaštitu resursa entiteta od negativnih uticaja ekonomskih faktora, kao što su promene cena i tehnologija i obezbeđivanje usklađenosti entiteta sa svim relevantnim zakonima, propisima i ugovornim odredbama. Informacije o tome kako rukovodstvo vrši svoja ovlašćenja i zaduženja korisne su, takođe, za donošenje odluka postojećih investitora, zajmodavaca i drugih poverilaca koji imaju pravo glasa povodom aktivnosti rukovodstva, ili mogu na drugi način uticati na njih.

CLJ5 Mnogi postojeći i potencijalni investitori, zajmodavci i drugi poverioci ne mogu zahtevati od izveštajnog entiteta da im direktno dostavlja informacije i moraju se, za većinu finansijskih informacija koje su im potrebne, osloniti na finansijske izveštaje opšte namene. Shodno tome, oni su primarni korisnici kojima su namenjeni finansijski izveštaji opšte namene.

CLJ6 Međutim, finansijski izveštaji opšte namene ne pružaju, niti mogu da pruže sve informacije koje su potrebne postojećim i potencijalnim investitorima, zajmodavcima i drugim poveriocima. Ti korisnici bi trebalo da uzmu u obzir relevantne informacije iz drugih izvora, na primer, opšte ekonomske uslove i očekivanja, političke događaje i političku klimu i perspektive privrede i kompanije.

CLJ7 Namena finansijskih izveštaja opšte namene nije da pokaže vrednost izveštajnog entiteta; oni, međutim, pružaju informacije u cilju pomoći postojećim i potencijalnim investitorima, zajmodavcima i drugim poveriocima da procene vrednost izveštajnog entiteta.

CLJ8 Pojedinačni primarni korisnici imaju različite i, moguće je, suprotstavljene potrebe i želje za informacijama. Prilikom razvijanja standarda finansijskog izveštavanja, Odbor će nastojati da obezbedi skup informacija koje ispunjavaju potrebe najvećeg broja primarnih korisnika. Fokusiranje na opšte informacione potrebe, međutim, ne sprečava izveštajni entitet da uključi i dodatne informacije koje su najkorisnije određenoj podgrupi primarnih korisnika.

CLJ9 Rukovodstvo izveštajnog entiteta takođe je zainteresovano za finansijske informacije o entitetu. Rukovodstvo, međutim, ne mora da se oslanja na finansijske izveštaje opšte namene zato što je u mogućnosti da interno pribavi finansijske informacije koje su mu potrebne.

CLJ10 Ostala lica, kao što su regulatorna tela i pripadnici javnosti koji nisu investitori, zajmodavci i drugi poverioci, mogu, takođe, imati koristi od finansijskih izveštaja opšte namene. Ti izveštaji, međutim, nisu prevashodno namenjeni tim ostalim grupama.

CLJ11 Finansijski izveštaji su u velikoj meri zasnovani na procenama, prosuđivanjima i modelima, a ne na egzaktnim opisima. *Konceptualni okvir* utvrđuje koncepte na kojima se temelje takve procene, prosuđivanja i modeli. Koncepti su cilj kome Odbor i lica koja pripremaju finansijske izveštaje teže. Kao što je slučaj sa mnogim ciljevima, vizija *Konceptualnog okvira* o idealnom finansijskom izveštavanju verovatno neće biti postignuta u potpunosti, barem ne u kratkom roku, zato što je potrebno vreme da se razumeju, prihvate i usvoje novi načini analiziranja transakcija i drugih događaja. Ipak, utvrđivanje cilja ka kome se teži od suštinske je važnosti da bi se finansijsko izveštavanje razvijalo u smeru poboljšanja njegove korisnosti.

¹ U ovom konceptualnom okviru termini finansijski izveštaji i finansijsko izveštavanje se odnose na finansijske izveštaje opšte namene i na finansijsko izveštavanje opšte namene osim ako nije izričito drugačije navedeno.

² U ovom konceptualnom okviru termin rukovodstvo se odnosi na rukovodstvo i upravni odbor entiteta, osim ako nije izričito drugačije navedeno.

Informacije o ekonomskim resursima, zahtevima drugih strana u odnosu na entitet i promenama u resursima i zahtevima

CLJ12 Finansijski izveštaji opšte namene pružaju informacije o finansijskoj poziciji izveštajnog entiteta, odnosno informacije o ekonomskim resursima entiteta i zahtevima drugih strana u odnosu na izveštajni entitet. Finansijski izveštaji takođe pružaju informacije o efektima transakcija i drugih događaja koji menjaju ekonomske resurse entiteta i zahteve drugih strana prema njemu. Obe vrste informacija pružaju korisne inpute za odlučivanje o obezbeđivanju resursa entitetu.

Ekonomski resursi i zahtevi

CLJ13 Informacije o prirodi i iznosima ekonomskih resursa izveštajnog entiteta i zahteva prema njemu mogu pomoći korisnicima da identifikuju finansijsku snagu i slabosti izveštajnog entiteta. Te informacije mogu pomoći korisnicima da procene likvidnost i solventnost izveštajnog entiteta, njegove potrebe za dodatnim finansiranjem i verovatnoću uspešnog pribavljanja tog finansiranja. Informacije o prioritetima i uslovima plaćanja po osnovu postojećih zahteva drugih strana u odnosu na entitet pomažu korisnicima da predvide kako će budući tokovi gotovine biti raspodeljeni među licima koja imaju zahteve prema izveštajnom entitetu.

CLJ14 Različiti tipovi ekonomskih resursa utiču različito na procenu korisnika o projekcijama budućih tokova gotovine izveštajnog entiteta. Neki budući tokovi gotovine proističu direktno iz postojećih ekonomskih resursa, kao što su potraživanja. Drugi tokovi gotovine rezultiraju iz kombinovane upotrebe više različitih resursa u cilju proizvodnje i prodaje robe, ili usluga kupcima. Iako se takvi tokovi gotovine ne mogu identifikovati sa pojedinačnim ekonomskim resursima (ili zahtevima), korisnici finansijskih izveštaja bi trebalo da znaju prirodu i iznos resursa raspoloživih za upotrebu u poslovanju izveštajnog entiteta.

Promene u ekonomskim resursima i zahtevima

CLJ15 Promene u ekonomskim resursima i zahtevima od izveštajnog entiteta su posledica poslovnog rezultata tog entiteta (videti paragrafe CLJ17-CLJ20) i drugih relevantnih događaja i transakcija, kao što su emitovanje dužničkih ili vlasničkih instrumenata (videti paragraf CLJ21). Da bi se pravilno procenili izgledi budućih tokova gotovine od izveštajnog entiteta, korisnici treba da budu sposobni da naprave razliku između obe vrste ovih promena.

CLJ16 Informacije o rezultatu poslovanja izveštajnog entiteta pomažu korisnicima da razumeju prinose koje je entitet proizveo iz svojih ekonomskih resursa.

Informacije o prinosu koji je entitet proizveo pružaju indiciju o tome koliko je rukovodstvo dobro obavljalo svoju dužnost efikasno i efektivno korišćenja resursa izveštajnog entiteta. Informacije o varijabilnosti i komponentama tog prinosa takođe su važne, posebno za procenjivanje neizvesnosti budućih tokova gotovine. Informacije o rezultatu poslovanja izveštajnog entiteta u prošlosti i o tome kako je rukovodstvo obavljalo svoje dužnosti uglavnom su od koristi za predviđanje budućih prinosa entiteta na njegove ekonomske resurse.

Rezultat poslovanja sa aspekta obračunske osnove računovodstva

CLJ17 Obračunska osnova računovodstva opisuje efekte transakcija i drugih događaja i okolnosti na ekonomske resurse i zahteve od izveštajnog entiteta u periodima u kojima su ti efekti nastali, čak i kada se prilivi gotovine i plaćanja događaju u različitim periodima. To je važno zato što informacije o ekonomskim resursima i zahtevima od izveštajnog entiteta i promenama u njegovim ekonomskim resursima i zahtevima u toku perioda pruža bolji osnov za procenu prošlih i budućih rezultata entiteta od informacija isključivo o prilivima gotovine i plaćanjima u toku perioda.

CLJ18 Informacije o rezultatu poslovanja izveštajnog entiteta tokom perioda, koje se odražavaju u promenama u njegovim ekonomskim resursima i zahtevima od entiteta koje nisu povezane sa dobijanjem dodatnih resursa direktno od investitora i zajmodavaca (videti paragraf CLJ21), su korisne za procenjivanje prošle i buduće sposobnosti entiteta za generisanje neto gotovinskih priliva. Te informacije ukazuju na meru u kojoj je izveštajni entitet uvećao svoje raspoložive

ekonomске resurse, i prema tome na njegov kapacitet da generiše neto gotovinske prilive kroz svoje poslovanje, a ne kroz dobijanje dodatnih resursa direktno od investitora ili zajmodavaca.

CLJ19 Informacije o rezultatu poslovanja izveštajnog entiteta u toku perioda takođe mogu da ukažu na meru u kojoj su događaji kao što su promene u tržišnim cenama ili kamatnim stopama doprineli povećanju ili smanjenju ekonomskih resursa i zahteva od entiteta, i na taj način uticali na sposobnost entiteta da generiše neto gotovinske prilive.

Rezultat poslovanja sa aspekta istorijskih tokova gotovine

CLJ20 Informacije o tokovima gotovine izveštajnog entiteta u toku perioda takođe pomažu korisnicima da procene sposobnost entiteta da generiše buduće neto prilive gotovine. One ukazuju na način kako izveštajni entitet dobija i troši gotovinu, uključujući i informacije o zaduživanju i otplati dugova, dividendama u gotovini ili drugim vrstama raspodele gotovine investitorima, i o drugim faktorima koji mogu uticati na likvidnost ili solventnost entiteta. Informacije o tokovima gotovine pomažu korisnicima da razumeju poslovanje izveštajnog entiteta, da ocene njegove aktivnosti finansiranja i investiranja, da ocene njegovu likvidnost i solventnost i da interpretiraju druge informacije o rezultatima poslovanja.

Promene u ekonomskim resursima i zahtevima koje nisu povezane sa rezultatom poslovanja

CLJ21 Ekonomski resursi i zahtevi od izveštajnog entiteta takođe mogu da se promene iz razloga koji nisu povezani sa rezultatom poslovanja, kao što je recimo emisija dodatnih akcija. Informacije o ovakvoj promeni su neophodne da bi korisnici stekli potpuno razumevanje zašto je došlo do promena u ekonomskim resursima i zahtevima od izveštajnog entiteta i implikacija tih promena za buduće rezultate poslovanja.

Sadržaj

Poglavlje 2: IZVEŠTAJNI ENTITET

[biće dodato naknadno]

Sadržaj

	<i>iz paragrafa</i>
POGLAVLJE 3: KVALITATIVNE KARAKTERISTIKE KORISNIH FINANSIJSKIH INFORMACIJA	KK1
UVOD	KK1
KVALITATIVNE KARAKTERISTIKE KORISNIH FINANSIJSKIH INFORMACIJA	KK1
Fundamentalne kvalitativne karakteristike	KK5
Relevantnost	KK6
Verodostojno predstavljanje	KK12
Primena fundamentalnih kvalitativnih karakteristika	KK17
Unapređujuće kvalitativne karakteristike	KK19
Uporedivost	KK20

Proverljivost	KK26
Blagovremenost	KK29
Razumljivost	KK30
Primena unapređujućih karakteristika	KK33
TROŠKOVNO OGRANIČENJE ZA KORISNO FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE	KK35

Poglavlje 3: KVALITATIVNE KARAKTERISTIKE KORISNIH FINANSIJSKIH INFORMACIJA

Uvod

KK1 Kvalitativne karakteristike korisnih finansijskih informacija koje se razmatraju u ovom poglavlju identifikuju informacije koje su verovatno najkorisnije postojećim i potencijalnim investitorima, zajmodavcima i ostalim poveriocima za donošenje odluka o izveštajnom entitetu na osnovu informacija u njegovom finansijskom izveštaju (finansijske informacije).

KK2 Finansijski izveštaji pružaju informacije o ekonomskim resursima izveštajnog entiteta, zahtevima drugih strana u odnosu na izveštajni entitet i efektima transakcija i drugih događaja i okolnosti koje menjaju te resurse i zahteve. (Takve informacije se pominju u *Konceptualnom okviru* kao informacije o ekonomskim fenomenima.) Neki finansijski izveštaji takođe sadrže objašnjenja o očekivanjima i strategijama rukovodstva vezano za izveštajni entitet, kao i druge vrste informacija koje se odnose na budućnost.

KK3 Kvalitativne karakteristike korisnih finansijskih informacija³ se primenjuju na finansijske informacije koje su date u finansijskim izveštajima, kao i na finansijske informacije obezbeđene na drugi način. Troškovi, koji predstavljaju sveprisutno ograničenje u vezi mogućnosti izveštajnog entiteta da obezbedi korisne finansijske informacije, relevantni su na sličan način. Međutim, razmatranja u vezi sa kvalitativnim karakteristikama i troškovnim ograničenjima mogu se razlikovati za različite vrste informacija. Na primer, njihova primena na informacije koje se odnose na budućnost se može razlikovati od njihove primene na informacije o postojećim ekonomskim resursima i zahtevima i na promene u tim resursima i zahtevima.

³ U *Konceptualnom okviru* termini *kvalitativne osobine i ograničenje* se odnose na *kvalitativne osobine i ograničenja za korisnih finansijskih informacija*.

Kvalitativne karakteristike korisnih finansijskih informacija

KK4 Da bi finansijske informacije bile korisne, one moraju biti relevantne i da verodostojno predstavljaju ono što je njihova svrha da predstave. Korisnost finansijskih informacija je poboljšana ako su one uporedive, proverljive, blagovremene i razumljive.

Fundamentalne kvalitativne karakteristike

KK5 Fundamentalne kvalitativne karakteristike su *relevantnost* i *verodostojno predstavljanje*.

Relevantnost

KK6 Relevantna finansijska informacija može napraviti razliku u odlukama koje korisnici donose. Informacija može napraviti razliku u odluci, čak i ako se neki korisnici opredele da je ne iskoriste ili ako o njoj već imaju saznanja iz drugih izvora.

KK7 Finansijska informacija može napraviti razliku u odlukama ako ima vrednost predviđanja, vrednost potvrđivanja, ili oba.

KK8 Finansijska informacija ima vrednost predviđanja, ako može biti korišćena kao input u postupcima koje korisnici primenjuju za predviđanje budućih ishoda. Finansijska informacija ne mora biti predviđanje, ili prognoza da bi imala vrednost predviđanja. Korisnici koriste finansijske informacije, koje imaju vrednost predviđanja, u pravljenju sopstvenih prognoza.

KK9 Finansijska informacija ima vrednost potvrđivanja, ako daje povratnu informaciju (potvrdu ili izmenu) o prethodnim evaluacijama.

KK10 Vrednost predviđanja i vrednost potvrđivanja finansijskih informacija uzajamno su povezane. Informacije koje imaju vrednost predviđanja često imaju i vrednost potvrđivanja. Na primer, informacija o prihodima za tekuću godinu, koja se može koristiti kao osnov za predviđanje prihoda u budućim godinama, takođe se može koristiti za poređenje sa predviđanjima prihoda za tekuću godinu koja su napravljena prethodnih godina. Rezultati takvih poređenja mogu da pomognu korisniku da ispravi i unapredi procese koji su korišćeni za pravljenje takvih prethodnih predviđanja.

Materijalna značajnost

KK11 Informacija je materijalno značajna ako njeno izostavljanje ili pogrešno prikazivanje može da utiče na odluke koje korisnici prave na osnovu finansijskih informacija o određenom izveštajnom entitetu. Drugim rečima, materijalnost je aspekt relevantnosti svojstven određenom entitetu koji je zasnovan na prirodi ili veličini, ili oba, stavki na koje se informacije odnose, u kontekstu finansijskog izveštaja pojedinačnog entiteta. Shodno tome, Odbor ne može da odredi jedinstvenu kvantitativnu granicu materijalnosti, niti da predodredi šta može biti materijalno značajno u datoj situaciji.

Verodostojno predstavljanje

KK12 Finansijski izveštaji predstavljaju ekonomske fenomene u formi reči i brojeva. Da bi bile korisne, finansijske informacije ne moraju samo da predstavljaju relevantne fenomene, već i da verodostojno predstavljaju fenomene koje imaju svrhu da predstavje. Za savršeno verodostojno predstavljanje opis treba da ima tri karakteristike. Da bude *potpun*, *neutralan* i *bez grešaka*. Naravno, savršenstvo je retko moguće postići, često nikad. Cilj Odbora je da se ostvari maksimum koji je moguć kada su u pitanju ove karakteristike.

KK13 Potpun opis uključuje sve informacije potrebne korisniku da razume fenomen koji se opisuje, uključujući sve neophodne opise i objašnjenja. Na primer, potpun opis grupe imovine bi uključio, kao minimum, opis prirode imovine u grupi, numerički opis pojedinačne imovine u grupi, i opis toga šta predstavlja numerički opis (na primer, prvobitnu korigovanu vrednost ili fer vrednost). Za neke stavke, potpun opis može da uključi i objašnjenje značajnih činjenica o kvalitetu i prirodi stavki, faktora i okolnosti koje mogu uticati na njihov kvalitet i prirodu, i proces korišćen za utvrđivanje numeričkog opisa.

KK14 Neutralan opis je nepristrasan u odabiru ili prezentaciji finansijskih informacija. Nepristrasan opis je niti neobjektivan, niti stavlja težinu, naglasak, niti umanjuje važnost, niti je na bilo koji drugi način manipulisan sa ciljem da se poveća verovatnoća da će finansijske informacije korisnici prihvatiti na pozitivan ili negativan način. Neutralna informacija ne podrazumeva informaciju bez svrhe ili bez uticaja na ponašanje. Sasvim suprotno, relevantne finansijske informacije, po definiciji, imaju sposobnost da naprave razliku u odlukama korisnika.

KK15 Verodostojno predstavljanje se ne odnosi na tačnost u svakom smislu. Oslobodenost od grešaka znači da u opisu fenomena ne postoje greške ili previdi, i da je proces korišćen za pripremu prezentovanih informacija odabran i primenjen bez grešaka u samom procesu. U tom kontekstu, oslobodenost od grešaka ne znači savršenu tačnost u svakom smislu. Na primer, procena neuočljive cene ili vrednosti ne može se odrediti kao tačna ili netačna. Međutim, predstavljanje te procene može da bude verodostojno ako je iznos jasno i tačno opisan kao procena, ako su priroda i ograničenja procesa procenjivanja objašnjeni, i nisu učinjene greške prilikom odabira i primene odgovarajućih procesa za pravljenje procene.

KK16 Verodostojno predstavljanje, samo po sebi, ne rezultira obavezno u korisnim informacijama. Na primer, izveštajni entitet može da dobije nekretnine, postrojenja i opremu u vidu državnog davanja. Jasno je da bi izveštavanje da je entitet stekao imovinu bez naknade bilo verodostojno

predstavljanje njegove nabavne vrednosti, ali takva informacija verovatno nije od velike koristi. Malo složeniji primer je procena iznosa za koji treba korigovati knjigovodstvenu vrednost imovine da bi se prikazalo umanjene vrednosti te imovine. Takva procena može da bude verodostojno predstavljanje ako je izveštajni entitet ispravno primenio odgovarajući proces, ispravno opisao procenu i objasnio neizvesnosti koje značajno utiču na procenu. Međutim, ako je stepen neizvesnosti takve procene dovoljno velik, takva procena ne mora biti previše korisna. Drugim rečima, relevantnost takvog verodostojnog predstavljanja imovine dovedena je u pitanje. Ako ne postoji drugačije predstavljanje koje bi bilo verodostojnije, takva procena može da pruži najbolju raspoloživu informaciju.

Primena fundamentalnih kvalitativnih karakteristika

KK17 Informacije moraju biti i relevantne i verodostojno predstavljene da bi bile korisne. Niti verodostojno predstavljanje nevažnog fenomena, niti neverodostojno predstavljanje relevantnog fenomena pomažu korisnicima da donesu dobru odluku.

KK18 Najefikasniji i najefektniji proces za primenu fundamentalnih kvalitativnih karakteristika bio bi kao što sledi (podrazumevajući efekte unapređujućih karakteristika i troškovnih ograničenja, što nije razmatrano ovim primerom). Prvo, potrebno je identifikovati ekonomski fenomen koji može potencijalno da bude od koristi korisnicima finansijskih informacija izveštajnog entiteta. Drugo, identifikovati vrstu informacije o fenomenu koja bi bila najrelevantnija, ako je ona raspoloživa i može se verodostojno predstaviti. Treće, utvrditi da li je informacija raspoloživa i da li se može verodostojno predstaviti. Ako to jeste slučaj, proces zadovoljenja fundamentalnih kvalitativnih karakteristika tu se završava. Ako to nije slučaj, proces se ponavlja za sledeći najrelevantniji tip informacije.

Unapređujuće kvalitativne karakteristike

KK19 *Uporedivost, proverljivost, blagovremenost i razumljivost* su kvalitativne karakteristike koje poboljšavaju korisnost informacija koje su relevantne i verodostojno predstavljene. Unapređujuće kvalitativne karakteristike takođe mogu da pomognu u određivanju koji od dva načina treba upotrebiti za opis nekog fenomena, ako se oba smatraju jednako relevantnim i verodostojno predstavljenim.

Uporedivost

KK20 Odluke korisnika su zasnovane na biranju između alternativa, na primer, prodaji ili držanju neke investicije, ili investiranju u jedan ili drugi izveštajni entitet. Shodno tome, informacije o izveštajnom entitetu su od veće koristi ako se mogu porediti sa sličnim informacijama o drugim entitetima i sa informacijama o istom entitetu za drugi period ili drugi datum.

KK21 Uporedivost je kvalitativna karakteristika koja dozvoljava korisnicima da odrede i razumeju sličnosti i razlike između stavki. Za razliku od drugih kvalitativnih karakteristika, uporedivost se ne odnosi samo na jednu stavku. Poređenje zahteva najmanje dve stavke.

KK22 Doslednost, iako povezana sa uporedivošću, ne znači istu stvar. Doslednost se odnosi na upotrebu istih metoda za iste stavke, ili iz perioda u period za dati izveštajni entitet ili u okviru istog perioda za različite entitete. Uporedivost je cilj; doslednost pomaže u ostvarenju tog cilja.

KK23 Uporedivost ne znači ujednačavanje. Da bi informacije bile uporedive, slične stvari treba slično da izgledaju, dok različite stvari treba različito da izgledaju. Uporedivost finansijskih informacija se ne poboljšava tako što se različite stvari predstavljaju sličnim, isto kao što se ona ne poboljšava tako što se slične stvari predstavljaju različitim.

KK24 Određeni nivo uporedivosti će se verovatno dobiti ako su fundamentalne kvalitativne karakteristike zadovoljene. Verodostojno predstavljanje relevantnog ekonomskog fenomena prirodno treba da poseduje izvestan stepen uporedivosti sa verodostojnim predstavljanjem sličnog relevantnog ekonomskog fenomena od strane drugog izveštajnog entiteta.

KK25 Iako je moguće verodostojno predstaviti isti ekonomski fenomen na više načina, dozvoljavanje alternativnih računovodstvenih metoda za iste ekonomske fenomene umanjuje uporedivost.

Proverljivost

KK26 Proverljivost korisnicima pruža uverenje da informacije verodostojno predstavljaju ekonomski fenomen koji imaju svrhu da predstave. Proverljivost znači da različito obavešteni i nezavisni posmatrači mogu da postignu konsenzus, mada ne i potpunu saglasnost, da dati opis čini verodostojno predstavljanje. Kvantitativna informacija ne mora biti procena sa jedinstvenim rezultatom da bi bila proverljiva. Raspon mogućih vrednosti i s njima povezanim verovatnoćama takođe može biti proverljiv.

KK27 Provera može biti direktna ili indirektna. Direktna provera znači da se iznos ili drugo predstavljanje proverava direktnim posmatranjem, na primer, brojanjem novca. Indirektna provera znači provera inputa modela, formula ili drugih tehnika, i ponovni obračun rezultata korišćenjem iste metodologije. Primer je provera knjigovodstvene vrednosti zaliha proverom inputa (količine i cene) i ponovnim obračunavanjem zaključnog stanja zaliha korišćenjem iste pretpostavke o tokovima trošenja (na primer, upotrebom metoda prva ulazna - prva izlazna).

KK28 Ako je uopšte moguće, neka objašnjenja i finansijske informacije koje se odnose na budućnost mogu se potvrditi u budućem periodu. Da bi se pomoglo korisnicima da odluče da li žele da koriste takve informacije, uobičajeno je da se obelodane pretpostavke na kojima su zasnovane informacije, kao i metode sačinjavanja informacija i drugi faktori i okolnosti na kojima su informacije zasnovane.

Blagovremenost

KK29 Blagovremenost znači da su informacije blagovremeno dostupne donosiocima odluka tako da mogu da utiču na njihove odluke. Generalno, što su informacije starije, tim su one manje korisne. Međutim, neke informacije mogu biti blagovremene čak i nakon isteka izveštajnog perioda zato što, na primer, nekim korisnicima je potrebno da utvrde i ocene trendove.

Razumljivost

KK30 Klasifikovanje, opisivanje i prezentovanje informacija na jasan i sažet način čini ih *razumljivim*.

KK31 Neki fenomeni su po svojoj prirodi složeni i ne mogu se učiniti lako razumljivim. Isključivanje informacija o takvim fenomenima iz finansijskih izveštaja može učiniti informacije u takvim finansijskim izveštajima lakše razumljivim. Međutim, takvi izveštaji bi bili nepotpuni i stoga potencijalno obmanjujući.

KK32 Finansijski izveštaji se pripremaju za korisnike koji su u razumnoj meri upoznati sa poslovnim i ekonomskim aktivnostima, i koji proučavaju i analiziraju informacije sa dužnom pažnjom. Povremeno, čak i dobro informisanim i pažljivim korisnicima, može biti potrebna pomoć savetnika da bi razumeli informacije o složenim ekonomskim fenomenima.

Primena unapređujućih kvalitativnih karakteristika

KK33 Unapređujuće kvalitativne karakteristike treba ostvariti u najvećoj mogućoj meri. Međutim, unapređujuća kvalitativna karakteristika, bilo da je pojedinačno ili na grupnoj osnovi, ne može da učini informacije korisnim ako te informacije nisu relevantne ili nisu verodostojno predstavljene.

KK34 Primena unapređujućih kvalitativnih karakteristika je iterativni proces koji ne prati predodređeni redosled. Ponekad se može pojaviti potreba za umanjnjem značaja jedne unapređujuće kvalitativne karakteristike, da bi se dobio maksimum od druge kvalitativne karakteristike. Na primer, privremeno umanjnje uporedivosti kao posledica prospektivne primene novog standarda finansijskog izveštavanja može biti korisno za poboljšanje relevantnosti ili verodostojnog predstavljanja na duži rok. Odgovarajuća obelodanjivanja mogu delimično nadoknaditi neuporedivost.

Troškovno ograničenje za korisno finansijsko izveštavanje

KK35 Troškovi predstavljaju sveprisutno ograničenje za informacije koje pruža finansijsko izveštavanje. Izveštavanje o finansijskim informacijama nameće troškove, i važno je da ti troškovi budu opravdani koristima izveštavanja o tim informacijama. Potrebno je uzeti u obzir nekoliko vrsta troškova i koristi.

KK36 Pružaoci finansijskih informacija najveći deo truda ulažu u prikupljanje, obradu, verifikaciju i raščlanjavanje finansijskih informacija, ali korisnici na kraju snose te troškove u vidu smanjenja prinosa. Korisnici finansijskih informacija takođe snose troškove analize i tumačenja dostavljenih informacija. Ako potrebne informacije nisu dostavljene, korisnici imaju dodatne troškove za prikupljanje tih informacija iz drugih izvora ili njihovo procenjivanje.

KK37 Izveštavanje o finansijskim informacijama koje su relevantne i koje verodostojno predstavljaju to što im je svrha da predstave, pomaže korisnicima u donošenju odluka sa većom pouzdanošću. To rezultira u efikasnijem funkcionisanju tržišta kapitala i nižoj ceni kapitala za privredu u celini. Pojedinačni investitor, zajmodavac ili drugi poverilac crpi koristi kroz donošenje odluka na osnovu bolje obaveštenosti. Međutim, nije moguće za finansijske izveštaje opšte namene da pruže sve informacije koje su svakom korisniku relevantne.

KK38 U primenjivanju troškovnog ograničenja, Odbor ocenjuje da li koristi izveštavanja pojedinačne informacije opravdavaju troškove potrebne da se ta informacija obezbedi i koristi. U primenjivanju troškovnog ograničenja na razvoj predloga standarda finansijskog izveštavanja, Odbor prikuplja informacije od pružalaca finansijskih informacija, korisnika, revizora, akademika i drugih lica o očekivanoj prirodi i količini koristi i troškova u vezi tog standarda. U većini situacija, procene su zasnovane na kombinaciji kvantitativnih i kvalitativnih informacija.

KK39 Zbog svojstvene subjektivnosti, procene različitih pojedinaca o troškovima i koristima izveštavanja o određenim stavkama finansijskih informacija će se razlikovati. Prema tome, Odbor nastoji da uzme u obzir troškove i koristi u opštem smislu za finansijsko izveštavanje, a ne samo za pojedinačne izveštajne entitete. To ne znači da procene troškova i koristi uvek opravdavaju iste zahteve za izveštavanjem svih entiteta. Razlike mogu biti odgovarajuće zbog različitih veličina entiteta, različitih načina prikupljanja kapitala (na tržištu ili van tržišta), potreba različitih korisnika ili zbog drugih faktora.

Sadržaj

iz paragrafa

POGLAVLJE 4: OKVIR (1989.): PREOSTALI TEKST	
OSNOVNA PRETPOSTAVKA	4.1
Stalnost poslovanja	4.1
ELEMENTI FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA	4.2
Finansijska pozicija	4.4
Imovina	4.8
Obaveze	4.15
Kapital	4.20
Rezultat poslovanja	4.24
Prihodi	4.29
Rashodi	4.33
Korekcije u vezi sa održanjem kapitala	4.36
PRIZNAVANJE ELEMENATA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA	4.37
Verovatnoća buduće ekonomske koristi	4.40
Pouzdanost odmeravanja	4.41

Priznavanje imovine	4.44
Priznavanje obaveza	4.46
Priznavanje prihoda	4.47
Priznavanje rashoda	4.49
ODMERAVANJE ELEMENATA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA	4.54
KONCEPTI KAPITALA I ODRŽANJA KAPITALA	4.57
Koncepti kapitala	4.57
Koncepti održanja kapitala i utvrđivanje dobitka	4.59

Poglavlje 4: OKVIR (1989.): PREOSTALI TEKST

*Preostali tekst Okvira za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja (1989.) nije izmenjen da bi obuhvatio izmene iz IAS 1 Prezentacija finansijskih izveštaja (revidiran 2007.).
Preostali tekst će takođe biti ažuriran kada Odbor bude razmotrio elemente finansijskih izveštaja i osnove za njihova odmeravanja.*

Osnovna pretpostavka

Stalnost poslovanja

4.1 Finansijski izveštaji se u normalnim okolnostima pripremaju pod pretpostavkom stalnosti poslovanja entiteta što podrazumeva da će entitet nastaviti da posluje u doglednoj budućnosti. Stoga se podrazumeva da entitet niti ima nameru niti potrebu da likvidira ili da značajno smanji obim svog poslovanja; ako takva namera ili potreba postoji, onda finansijske izveštaje moguće treba pripremiti na drugoj osnovi, i ako to jeste slučaj, obelodanjuje se osnova koja se koristi.

Elementi finansijskih izveštaja

4.2 Finansijski izveštaji prikazuju finansijske efekte transakcija i ostalih događaja kroz njihovo grupisanje u opšte klase u skladu sa njihovim ekonomskim karakteristikama. Takve opšte klase se nazivaju elementi finansijskih izveštaja. Elementi koji su direktno povezani sa odmeravanjem finansijskog stanja u bilansu stanja su imovine, obaveze i kapital. Elementi koji su direktno povezani sa odmeravanjem rezultata poslovanja u bilansu uspeha su prihodi i rashodi. Izveštaj o promenama u finansijskoj poziciji uglavnom obuhvata elemente bilansa uspeha i promene u elementima bilansa stanja; prema tome, ovaj *konceptualni okvir* ne određuje elemente koji su svojstveni samo ovom izveštaju.

4.3 Prezentacija ovih elemenata u bilansu stanja i bilansu uspeha uključuje proces raščlanjavanja. Na primer, imovina i obaveze se mogu klasifikovati po njihovoj prirodi ili funkciji u poslovanju entiteta, sa ciljem da se informacije prikažu na način koji je korisnicima najkorisniji za svrhe donošenja ekonomskih odluka.

Finansijska pozicija

4.4 Elementi koji su direktno povezani sa odmeravanjem finansijske pozicije su imovina, obaveze i kapital. Oni su definisani na sledeći način:

(a) Imovina je resurs koji je kontrolisan od strane entiteta kao rezultat prošlih događaja i od koga se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi za entitet.

(b) Obaveza je sadašnja obaveza entiteta zasnovana na prošlim događajima, za čije se izmirenje očekuje da će rezultirati odlivom resursa iz entiteta koji sadrže ekonomske koristi.

(c) Kapital je rezidualno učešće u imovini entiteta nakon oduzimanja svih njegovih obaveza.

4.5 Definicije imovine i obaveza određuju njihove suštinske karakteristike, bez namere da se utvrde kriterijumi koji treba da se ispune radi njihovog priznavanja u bilansu stanja. Stoga, definicije obuhvataju i one stavke koje se ne priznaju kao imovina ili obaveze u bilansu stanja zato što ne ispunjavaju kriterijume za priznavanje razmotrene u paragrafima 4.37-4.53. Naročito, očekivanje da će buduće ekonomske koristi priticati u ili iz entiteta mora biti dovoljno izvesno da bi se ispunio kriterijum verovatnoće iz paragrafa 4.38 pre no što se imovina ili obaveza priznaju.

4.6 Prilikom ocenjivanja da li stavka ispunjava definiciju imovine, obaveze ili kapitala, potrebno je obratiti pažnju na njenu osnovnu suštinu i ekonomsku realnost, a ne samo na njen pravni oblik. Na taj način, na primer, u slučaju finansijskog lizinga suština i ekonomska realnost jeste da korisnik lizinga stiče ekonomske koristi od korišćenja imovine koje je predmet lizinga u toku većeg dela njegovog korisnog veka, u zamenu za prihvatanje obaveze da za to plati iznos koji je približno jednak fer vrednosti imovine i pripadajuću finansijsku naknadu. Stoga, iz finansijskog lizinga nastaju stavke koje ispunjavaju definiciju imovine i obaveze i koje se priznaju kao takve u bilansu stanja korisnika lizinga.

4.7 Bilansi stanja sastavljeni u skladu sa važećim IFRS mogu da uključe i stavke koje ne ispunjavaju definiciju imovine ili obaveze i koje se ne prikazuju u okviru kapitala. Definicije koje su prikazane u paragrafu 4.4 će međutim biti osnovi budućeg revidiranja postojećih IFRS i formulisanja novih IFRS.

Imovina

4.8 Buduće ekonomske koristi sadržane u imovini predstavljaju potencijal da, direktno ili indirektno, doprinesu tokovima gotovine i gotovinskih ekvivalenata entiteta. Taj potencijal može da bude proizvodnog tipa i da bude deo poslovnih aktivnosti entiteta. On takođe može da bude u obliku mogućnosti konverzije u gotovinu i gotovinske ekvivalente ili mogućnosti da se redukuju odlivi gotovine, kao što je slučaj kada alternativni proizvodni proces umanjuje troškove proizvodnje.

4.9 Entitet obično koristi svoju imovinu za proizvodnju dobara ili usluga koji mogu da zadovolje želje ili potrebe kupaca; zato što ta roba ili usluge mogu da zadovolje takve želje ili potrebe, kupci su spremni za njih plate i prema tome da doprinesu tokovima gotovine entiteta. Gotovina sama po sebi pruža uslugu entitetu zbog njene kontrole nad drugim resursima.

4.10 Buduće ekonomske koristi sadržane u imovini mogu priticati u entitet na više načina. Na primer, imovina može da se:

(a) koristi zasebno ili u kombinaciji sa drugom imovinom u proizvodnji dobara ili usluga koje entitet prodaje;

(b) razmeni za drugu imovinu;

(c) koristi u izmirenju obaveze ili

(d) raspodeli vlasnicima entiteta.

4.11 Mnogo imovine, na primer, nekretnine, postrojenja i oprema, imaju fizički oblik. Međutim, fizički oblik nije neophodan za postojanje imovine; dakle patenti i autorska prava, na primer, su imovina ukoliko se od njih očekuje priliv ekonomskih koristi entitetu i ako ih kontroliše entitet.

4.12 Mnogo imovine, na primer, potraživanja i nekretnine, su povezani za zakonskim pravima, uključujući i pravo vlasništva. U određivanju postojanja imovine, pravo vlasništva nije od suštinske važnosti; na ovaj način, na primer, nekretnina koja je pod lizingom je imovina ako entitet kontroliše koristi čije priticanje je očekivano od nekretnine. Iako je kapacitet entiteta da kontroliše koristi uglavnom posledica zakonskih prava, određena stavka i pored toga može da zadovolji definiciju imovine uprkos tome što ne postoji pravna kontrola. Na primer, znanje stečeno iz razvojne aktivnosti može da zadovolji definiciju imovine kada, usled čuvanja tajnosti takvog znanja, entitet kontroliše koristi čije se priticanje očekuje po tom osnovu.

4.13 Imovina entiteta su rezultat prošlih transakcija ili drugih prošlih događaja. Entiteti uglavnom stiču imovinu nabavkom ili tako što ih proizvode, ali druge transakcije ili događaji mogu generisati imovinu; primeri uključuju imovinu koju entitet primi od države u sklopu programa za podsticaj ekonomskog rasta u datoj oblasti i otkrivanje mineralnih rezervi. Transakcije ili događaji čiji se nastanak očekuje u budućnosti sami po sebi ne predstavljaju imovinu; na taj način, na primer, namera da se kupe zalihe sama po sebi ne zadovoljava definiciju imovine.

4.14 Postoji uska veza između nastanka troškova i generisanja imovine, ali podudarnost između njih nije pravilo. Prema tome, kada entitet pravi troškove, to može pružiti dokaz da su buduće koristi očekivane, ali nije nepobitan dokaz da je data stavka koja zadovoljava definiciju imovine koja je pribavljena. Na sličan način, odsustvo povezanog troška ne isključuje mogućnost da data stavka ispunjava definiciju imovine i da je prema tome kandidat za priznavanje u bilansu stanja; na primer, stavke koje su predmet donacije entitetu mogu da zadovolje definiciju imovine.

Obaveze

4.15 Suštinska karakteristika obaveze je da entitet ima sadašnju obavezu. Obaveza je dužnost ili odgovornost za delanje ili izvršenje na određeni način. Obaveze mogu biti zakonski izvršive kao posledica obavezujućeg ugovora ili zakonskih zahteva. To je uglavnom slučaj, na primer, sa iznosima koji se plaćaju za primljenu robu i usluge. Obaveze takođe nastaju, međutim, iz uobičajene poslovne prakse, običaja i želje da se održe dobri poslovni odnosi ili da se dela na pravičan način. Ako, na primer, entitet odluči u sklopu svoje politike da ispravi greške u svojim proizvodima, čak i ako one postanu uočljive tek nakon isteka garantnog roka, iznosi koji se očekuje da će biti utrošeni vezano za već prodatu robu su obaveze.

4.16 Potrebno je napraviti razliku između sadašnje obaveze i buduće obaveze. Odluka rukovodstva entiteta da u budućnosti stekne imovinu sama po sebi ne dovodi do nastanka sadašnje obaveze. Obaveza uglavnom nastaje samo kada se imovina isporuči ili entitet zaključi neopoziv ugovor o kupovini imovine. U poslednjem slučaju, neopoziva priroda ugovora znači da ekonomske posledice zbog neispunjenja obaveze, na primer, zbog postojanja značajne kazne, ostavljaju entitetu vrlo malo, gotovo nikakvo diskreciono pravo da izbegne odliv resursa ka drugoj strani.

4.17 Izmirenje sadašnje obaveze uglavnom znači da se entitet odriče resursa koji sadrže ekonomske koristi da bi izmirio potraživanja druge strane. Izmirenje sadašnje obaveze može se izvršiti na više načina, na primer:

- (a) plaćanjem u gotovini;
- (b) prenosom druge imovine;
- (c) pružanjem usluga;
- (d) zamenom te obaveze sa drugom obavezom; ili
- (e) konverzijom obaveze u kapital.

Obaveza se takođe može poništiti na druge načine, kao što je slučaj kada se poverilac odrekne svojih prava ili ih proglašava nevažećim.

4.18 Obaveze su rezultat prošlih transakcija ili drugih prošlih događaja. Tako, na primer, nabavkom robe i korišćenjem usluga nastaju obaveze prema dobavljačima (osim u slučaju avansnog plaćanja ili po isporuci) i primanje kredita od banke rezultira obavezom vraćanja tog kredita. Entitet takođe može da prizna buduće rabate kao obaveze na osnovu godišnjih nabavki od strane kupaca; u tom slučaju, prodaja robe u prošlosti je transakcija iz koje proističe obaveza.

4.19 Neke obaveze se mogu odmeriti samo uz korišćenje procene u značajnoj meri. Neki entiteti takve obaveze opisuju kao rezervisanja. U nekim zemljama, takva rezervisanja se ne smatraju obavezama, jer je pojam obaveze usko definisan tako da samo obuhvata iznose koji se mogu utvrditi bez potrebe za procenivanjem. Definicija obaveze iz paragrafa 4.4 je zasnovana na širem pristupu. Tako da kada rezervisanje uključuje sadašnju obavezu i zadovoljava ostatak definicije, ono je obaveza čak i ako njen iznos treba da se proceni. Primeri uključuju rezervisanja za plaćanja koja se vrše u sklopu postojećih garancija i rezervisanja za pokriće obaveza po osnovu penzija.

Kapital

4.20 Iako je kapital definisan u paragrafu 4.4 kao rezidual, njegovo raščlanjavanje u bilansu stanja je moguće. Na primer, u registrovanom entitetu, novčani ulozi akcionara, neraspoređena dobit, rezerve koje predstavljaju izdvajanja iz neraspoređene dobiti i rezerve koje predstavljaju korekcije za održanje kapitala mogu se prikazati zasebno. Takve klasifikacije mogu biti relevantne za potrebe donošenja odluka korisnika finansijskih izveštaja kada ukazuju na zakonska ili druga ograničenja entiteta vezano za raspodelu ili drugo raspolaganje svojim kapitalom. U njima se takođe odražava činjenica da strane sa različitim vlasničkim učešćem u entitetu imaju različita prava u pogledu dobijanja dividende ili isplate uloženog kapitala.

4.21 Formiranje rezervi je ponekad zahtevano statutom ili zakonom da bi se entitetu i njegovim poveriocima obezbedio dodatni stepen zaštite od efekata gubitaka. Ostale rezerve mogu da se formiraju ako nacionalni poreski propisi omogućuju oslobođenja ili umanjenja poreskih obaveza, za prenos u takve rezerve. Postojanje i veličina takvih zakonskih, statutarnih i poreskih rezervi je vrsta informacije koja može biti relevantna za potrebe odlučivanja korisnika. Prenosi u takve rezerve predstavljaju izdvajanja iz neraspoređene dobiti, a ne rashode.

4.22 Iznos po kome se kapital prikazuje u bilansu stanja zavisi od odmeravanja imovine i obaveza. Uobičajeno je da zbirni iznos kapitala samo slučajno bude isti kao zbirni iznos tržišne vrednosti akcija entiteta ili kao iznos koji bi mogao da se dobije otuđenjem neto imovine postepeno u delovima ili samog entiteta u celini pod pretpostavkom stalnosti poslovanja.

4.23 Komercijalne, industrijske i poslovne aktivnosti često se sprovode kroz entitete kao što su pravna lica sa jednim vlasnikom, ortačka društva i trustovi i različite vrste vladinih poslovnih poduhvata. Pravni i zakonski okvir za takve entitete često se razlikuje od onog koji se primenjuje na korporativne entitete. Na primer, moguće je da postoji mali broj, ili da uopšte ne postoje ograničenja u vezi sa raspodelom vlasnicima ili drugim korisnicima iznosa koji su uključeni u kapital. Ipak, definicija kapitala i ostali aspekti ovog *konceptualnog okvira* koji se bave kapitalom su odgovarajući i za takve entitete.

Rezultat poslovanja

4.24 Dobitak se često koristi kao merilo rezultata poslovanja ili kao osnova drugih merila, kao što su prinosi na investiciju ili zarada po akciji. Elementi koji su direktno povezani sa odmeravanjem dobitka su prihodi i rashodi. Priznavanje i odmeravanje prihoda i rashoda, i prema tome dobitka, zavisi delimično od koncepta kapitala i održanja kapitala koje entitet koristi u sastavljanju svojih finansijskih izveštaja. Ti koncepti se razmatraju u paragrafima 4.57-4.65.

4.25 Elementi prihoda i rashoda definišu se kao što sledi:

(a) Prihodi su povećanja ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda u obliku priliva ili povećanja imovine ili smanjenja obaveza, koja imaju za rezultat porast kapitala koji ne predstavlja porast po osnovu doprinosa vlasnika kapitala.

(b) Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda u obliku odliva ili smanjenja imovine ili nastanka obaveza, koja imaju za rezultat smanjenje kapitala koji ne predstavlja smanjenje po osnovu raspodele vlasnicima kapitala.

4.26 Definicije prihoda i rashoda određuju njihove suštinske karakteristike, bez namere da se utvrde kriterijumi koji treba da se ispune radi njihovog priznavanja u bilansu uspeha. Kriterijumi za priznavanje prihoda i rashoda se razmatraju u paragrafima 4.37-4.53.

4.27 Prihodi i rashodi se mogu prikazati u bilansu uspeha na različite načine tako da pruže informacije koje su relevantne za donošenje ekonomskih odluka. Na primer, uobičajena je praksa da se pravi razlika između stavki prihoda i rashoda koji nastaju usled redovnih aktivnosti entiteta, i onih koje ne nastaju na taj način. Razlika se pravi na osnovu toga da je izvor nastanka date stavke relevantan za procenu sposobnosti entiteta da generiše gotovinu i gotovinske ekvivalente u budućnosti; na primer, mala je verovatnoća da se sporedne aktivnosti kao što je otuđenje dugoročne investicije redovno ponavljaju. Kada se na ovaj način pravi razlika između stavki, potrebno je uzeti u obzir prirodu entiteta i njegovog poslovanja. Stavke koje nastaju iz redovnih aktivnosti entiteta mogu biti neuobičajene za drugi entitet.

4.28 Pravljenje razlike između stavki prihoda i rashoda i njihovo kombinovanje na različite načine takođe omogućava prikazivanje različitih merila rezultata poslovanja entiteta. Ona mogu imati različite stepene obuhvata. Na primer, bilans uspeha može da prikaže bruto maržu, dobitak ili gubitak iz redovnog poslovanja pre oporezivanja, dobitak ili gubitak iz redovnog poslovanja posle oporezivanja, i dobitak ili gubitak.

Prihodi

4.29 Definicija prihoda obuhvata i prihode i dobitke. Prihod nastaje u toku redovnih aktivnosti nekog entiteta i ima različite nazive kao što su prihod od prodaje, provizije, kamate, dividende, tantijeme i zakupnine.

4.30 Dobici predstavljaju druge stavke koje ispunjavaju definiciju prihoda i mogu, ali i ne moraju, nastati u okviru redovnog poslovanja entiteta. Dobici predstavljaju povećanje ekonomskih koristi i kao takvi se ne razlikuju po svojoj prirodi od prihoda. Prema tome, oni se ne smatraju posebnim elementom u ovom *konceptualnom okviru*.

4.31 Dobici, na primer, uključuju dobitke od otuđenja stalne imovine. Definicija prihoda takođe uključuje nerealizovane dobitke; na primer, one koji nastaju iz revalorizacije utrživih hartija od vrednosti i one koje su rezultat povećanja knjigovodstvene vrednosti dugoročne imovine. Kada se dobitci priznaju u bilansu uspeha, oni se uglavnom zasebno prikazuju zato što je razumevanje njih korisno za svrhe donošenja ekonomskih odluka. Dobici se često prikazuju u neto iznosu, umanjeni za povezane troškove.

4.32 Različite vrste imovine mogu biti primljene ili biti uvećane putem prihoda; primeri uključuju gotovinu, potraživanja i robu i usluge primljene u zamenu za isporučenu robu i usluge. Prihodi takođe mogu da nastanu kao rezultat izmirenja obaveza. Na primer, entitet može da pruži robu i usluge zajmodavcu radi izmirenja obaveze otplate neizmirenog kredita.

Rashodi

4.33 Definicija rashoda obuhvata gubitke, kao i one rashode koji nastaju u toku redovnog poslovanja entiteta. Rashodi koji nastaju u toku redovnog poslovanja entiteta uključuju, na primer, troškove prodaje, zarade i amortizaciju. Oni su uglavnom u vidu odliva ili smanjenja imovine kao što su gotovina i gotovinski ekvivalenti, zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema.

4.34 Gubici predstavljaju druge stavke koje ispunjavaju definiciju rashoda i mogu, ali i ne moraju, nastati u okviru redovnog poslovanja entiteta. Gubici predstavljaju smanjenje ekonomskih koristi i kao takvi se ne razlikuju po svojoj prirodi od drugih rashoda. Prema tome, oni se ne smatraju posebnim elementom u ovom *konceptualnom okviru*.

4.35 Gubici, na primer, uključuju one koji su rezultat nepogoda kao što su poplave, kao i one koje nastaju usled otuđenja stalne imovine. Definicija rashoda takođe uključuje nerealizovane gubitke, na primer, koji proističu iz efekata rasta deviznog kursa za stranu valutu u kojoj se entitet zadužuje. Kada se gubici priznaju u bilansu uspeha, oni se uglavnom zasebno prikazuju zato što je razumevanje njih korisno za svrhe donošenja ekonomskih odluka. Gubici se često prikazuju u neto iznosu, umanjeni za povezane prihode.

Korekcije u vezi sa održanjem kapitala

4.36 Revalorizacija ili korekcije imovine i obaveza imaju za posledicu povećanje ili smanjenje kapitala. Iako ta povećanja ili smanjenja ispunjavaju definiciju prihoda i rashoda, ona se ne uključuju u bilans uspeha u skladu sa određenim konceptima održanja kapitala. Umesto toga, takve stavke se uključuju u kapital kao korekcije u vezi sa održanjem kapitala ili kao revalorizacione rezerve. Takvi koncepti održanja kapitala se razmatraju u paragrafima 4.57-4.65 ovog *konceptualnog okvira*.

Priznavanje elemenata finansijskih izveštaja

4.37 Priznavanje je proces obuhvatanja u bilansu stanja ili bilansu uspeha stavke koja ispunjava definiciju nekog elementa i zadovoljava kriterijume priznavanja utvrđenih u paragrafu 4.38. Ono

uključuje opis stavke u rečima i u novčanom iznosu i uključivanje tog iznosa u salda bilansa stanja ili bilansa uspeha. Stavke koje zadovoljavaju kriterijume priznavanja treba priznati u bilansu stanja ili bilansu uspeha. Nepriznavanje takvih stavki ne može se ispraviti kroz obelodanjivanje korišćene računovodstvene politike niti u napomenama niti u drugim objašnjenjima.

4.38 Stavka koja ispunjava definiciju elementa se priznaje ako:

(a) je verovatno da će doći do priliva u ili odliva iz entiteta buduće ekonomske koristi povezane sa tom stavkom; i

(b) stavka ima cenu koštanja ili vrednost koja se može pouzdano odmeriti.⁴

4.39 U ocenjivanju da li stavka ispunjava ove kriterijume i prema tome se kvalifikuje za priznavanje u finansijskim izveštajima, potrebno je obratiti pažnju na pitanja materijalnosti koja su razmotrena u Poglavlju 3 *Kvalitativne karakteristike korisnih finansijskih informacija*. Međupovezanost između elemenata znači da stavka koja ispunjava definiciju i kriterijume za dati element, na primer, imovinu, automatski zahteva priznavanje drugog elementa, na primer, prihoda ili obaveze.

⁴ Informacije su pouzdane kada su potpune, neutralne i bez grešaka.

Verovatnoća buduće ekonomske koristi

4.40 Koncept verovatnoće se koristi u vezi sa kriterijumima priznavanja sa ciljem da odrazi stepen neizvesnosti da će doći do priliva u ili odliva iz entiteta buduće ekonomske koristi povezane sa datom stavkom. Taj koncept je u skladu sa neizvesnošću koja je svojstvena okruženju u kome entitet posluje. Procene stepena neizvesnosti koji se pripisuje tokovima budućih ekonomskih koristi prave se na osnovu dokaza raspoloživih u vreme sačinjavanja finansijskih izveštaja. Na primer, kada je verovatno da će potraživanje koje se duguje entitetu biti plaćeno, onda je opravdano, u odsustvu bilo kog dokaza o suprotnom, da se potraživanje prizna kao imovina. Za veliku populaciju potraživanja, međutim, određeni stepen neplaćanja se uobičajeno smatra verovatnim; te se prema tome, priznaje rashod koji predstavlja očekivano smanjenje ekonomskih koristi.

Pouzdanost odmeravanja

4.41 Drugi kriterijum za priznavanje stavke je da ona ima cenu koštanja ili vrednost koja može pouzdano da se odmeri. U mnogim slučajevima, cena koštanja ili vrednost mora da se proceni; korišćenje razumnih procena je ključni deo sastavljanja finansijskih izveštaja i ne smanjuje njihovu pouzdanost. Međutim, kada nije moguće napraviti razumnu procenu, stavka se onda ne priznaje niti u bilansu stanja niti u bilansu uspeha. Na primer, očekivani prilivi od sudskog spora mogu ispuniti definiciju kako imovine tako i prihoda, kao i kriterijum verovatnoće za priznavanje; međutim, ako nije moguće pouzdano odmeriti takvo pravo, njega ne treba priznavati ni kao imovinu ni kao prihod; postojanje prava, međutim, ono se obelodanjuje u napomenama, objašnjenjima ili pomoćnim tabelama.

4.42 Stavka koja u datom vremenskom momentu ne ispunjava kriterijume za priznavanje iz paragrafa 4.38 može da se kvalifikuje za priznavanje u budućnosti kao rezultat budućih okolnosti ili događaja.

4.43 Stavka koja poseduje suštinske karakteristike elementa, ali ne ispunjava kriterijume za priznavanje ipak može da se opravdano obelodani u napomenama, objašnjenjima ili pomoćnim tabelama. To jeste odgovarajuće kada se saznanje o stavci smatra relevantnim za procenu finansijskog stanja, rezultata poslovanja i promena u finansijskom stanju entiteta od strane korisnika finansijskih izveštaja.

Priznavanje imovine

4.44 Imovina se priznaje u bilansu stanja kada je priliv budućih ekonomskih koristi u entitet verovatan, i kada imovina ima cenu koštanja ili vrednost koja se može pouzdano odmeriti.

4.45 Imovina se ne priznaje u bilansu stanja kada je nastao rashod za koji se smatra malo verovatnim da će rezultirati prilivom ekonomskih koristi u entitet nakon tekućeg obračunskog perioda. Umesto toga, takva transakcija rezultira u priznavanju rashoda u bilansu uspeha. Takav

tretman ne implicira da namera rukovodstva u pravljenju rashoda nije bila da se generišu buduće ekonomske koristi za entitet, niti da je rukovodstvo bilo obmanuto. Jedina implikacija jeste da je stepen neizvesnosti da će ekonomske koristi priticati u entitet posle tekućeg obračunskog perioda nedovoljan da opravda priznavanje imovine.

Priznavanje obaveza

4.46 Obaveza se priznaje u bilansu stanja kada je verovatno da će odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi biti posledica izmirenja sadašnje obaveze i kada se iznos po kome će se izmirenje izvršiti može pouzdano odmeriti. U praksi, obaveze po ugovorima koje su jednako proporcionalno neizvršene (na primer, obaveze za naručene zalihe koje još uvek nisu primljene) generalno se ne priznaju kao obaveze u finansijskim izveštajima. Međutim, takve obaveze mogu ispuniti definiciju obaveze i, pod uslovom da su kriterijumi priznavanja ispunjeni u datim okolnostima, mogu se kvalifikovati za priznavanje. U takvim okolnostima, priznavanje obaveze zahteva i priznavanje sa njom povezane imovine ili rashoda.

Priznavanje prihoda

4.47 Prihod se priznaje u bilansu uspeha kada nastane povećanje budućih ekonomskih koristi, povezano sa povećanjem imovine ili smanjenjem obaveza, i koje može pouzdano da se odmeri. To faktički znači da se priznavanje prihoda odvija podudarno sa priznavanjem povećanja imovine ili smanjenja obaveza (na primer, neto povećanje imovine koje proističe iz prodaje robe ili usluga, ili smanjenje obaveza koje proističe iz otpusta duga).

4.48 Procedure koje se uobičajeno usvajaju u praksi za priznavanje prihoda, na primer zahtev da prihod treba da je zarađen, predstavljaju primenu kriterijuma priznavanja iz ovog *konceptualnog okvira*. Takve procedure su generalno usmerene na ograničenje priznavanja prihoda za one stavke koje se mogu pouzdano odmeriti i koje imaju dovoljan stepen izvesnosti.

Priznavanje rashoda

4.49 Rashodi se priznaje u bilansu uspeha kada nastane smanjenje budućih ekonomskih koristi, povezano sa smanjenjem imovine ili povećanjem obaveza, i koje može pouzdano da se odmeri. To faktički znači da se priznavanje rashoda odvija podudarno sa priznavanjem povećanja obaveza ili smanjenja imovine (na primer, vremensko razgraničenje prava zaposlenih na primanja ili amortizacija opreme).

4.50 Rashodi se priznaju u bilansu uspeha na osnovu direktne povezanosti između nastalih troškova i realizacije pojedinačnih stavki prihoda. Taj proces, koji se uobičajeno naziva uparivanjem rashoda sa prihodima, sastoji se od istovremenog ili kombinovanog priznavanja prihoda i rashoda koji rezultiraju direktno odnosno zajednički iz iste transakcije ili drugog događaja; na primer, različite komponente rashoda koje čine troškove prodane robe se priznaju istovremeno za prihodima po osnovu prodaje robe. Međutim, primena koncepta uparivanja u skladu sa ovim *konceptualnim okvirom* ne dozvoljava priznavanje stavki u bilansu stanja koje ne ispunjavaju definiciju imovine ili obaveza.

4.51 Kada se očekuje nastanak ekonomskih koristi tokom nekoliko obračunskih perioda i kada je moguće uspostaviti vezu sa prihodima samo u opštem ili indirektnom smislu, onda se rashodi priznaju u bilansu uspeha na osnovu sistematičnih i racionalnih procedura alokacije. To je često neophodno u priznavanju rashoda povezanih sa korišćenjem imovine kao što su nekretnine, postrojenja, oprema, gudvil, patenti i robne marke; u takvim slučajevima rashod se naziva amortizacijom. Takve procedure alokacije imaju za cilj priznavanje rashoda u obračunskim periodima u kojima se ekonomske koristi povezane sa takvim stavkama troše ili prestaju da postoje.

4.52 Rashod se priznaje u bilansu uspeha odmah kada rashod ne proizvodi bilo kakve buduće ekonomske koristi ili kada, u meri u kojoj je to slučaj, buduće ekonomske koristi se ne kvalifikuju, odnosno prestanu da se kvalifikuju za priznavanje u bilansu stanja kao imovina.

4.53 Rashod se takođe priznaje u bilansu uspeha u onim slučajevima kada obaveza nastane bez priznavanja imovine, kao u slučaju nastanka obaveze u vezi sa garancijom za proizvode.

Odmeravanje elemenata finansijskih izveštaja

4.54 Odmeravanje je proces utvrđivanja monetarnih iznosa po kojima se elementi finansijskih izveštaja priznaju i knjiže u bilansu stanja i bilansu uspeha. To uključuje odabir konkretne osnove odmeravanja.

4.55 Određeni broj različitih osnova odmeravanja se koristi u različitoj meri i u različitim kombinacijama u finansijskim izveštajima. One obuhvataju sledeće:

(a) *Istorijski trošak*. Imovina se evidentira u visine iznosa gotovine ili gotovinskih ekvivalenata koji je plaćen ili fer vrednosti nadoknade date za njihovo sticanje u momentu njihovog sticanja. Obaveze se evidentiraju po iznosu primljene nadoknade u zamenu za obavezu, ili u nekim okolnostima (na primer, porez na dobitak), u iznosu gotovine ili gotovinskog ekvivalenta za koji se očekuje da će biti plaćeni za izmirenje obaveze u toku redovnog poslovanja.

(b) *Tekući trošak*. Imovina se prikazuje u visini iznosa gotovine ili gotovinskih ekvivalenata koji bi trebalo da se plati da bi se ista ili ekvivalentna imovina trenutno stekla. Obaveze se knjiže po nediskontovanom iznosu gotovine ili gotovinskog ekvivalenta koji bi bio neophodan da se obaveza izmiri u tekućem periodu.

(c) *Ostvariva vrednost (vrednost izmirenja)*. Imovina se prikazuje u visini iznosa gotovine ili gotovinskih ekvivalenata koji bi trenutno mogao da se dobije od prodaje imovine redovnom prodajom. Obaveze se knjiže po njihovoj vrednosti izmirenja; odnosno, po nediskontovanom iznosu gotovine ili gotovinskog ekvivalenta koji bi bio neophodan da se obaveza izmiri u okviru redovnog poslovanja.

(d) *Sadašnja vrednost*. Imovina se prikazuje po sadašnjoj diskontovanoj vrednosti budućih neto gotovinskih priliva za koje se očekuje da će ih stavka generisati u toku redovnog poslovanja. Obaveze se knjiže po sadašnjoj diskontovanoj vrednosti budućih neto gotovinskih odliva za koje se očekuje da će biti neophodni za izmirenje obaveze u toku redovnog poslovanja.

4.56 Osnov odmeravanja koji entiteti najčešće koriste u pripremi svojih finansijskih izveštaja je istorijski trošak. Taj osnov se često kombinuje sa drugim osnovama odmeravanja. Na primer, zalihe se uglavnom knjiže po nižoj od sledeća dva iznosa: nabavne vrednosti i neto ostvarive vrednosti, utržive hartije od vrednosti se knjiže po tržišnoj vrednosti, dok se obaveze za penzije knjiže po sadašnjoj vrednosti. Nadalje, neki entiteti koriste osnovu tekućeg troška kao odgovor na nemogućnost korišćenja računovodstvenog modela istorijskog troška za obuhvatanje efekata promena u cenama nemonetarne imovine.

Koncepti kapitala i održanja kapitala

Koncepti kapitala

4.57 Većina entiteta usvaja finansijski koncept kapitala u sačinjavanju svojih finansijskih izveštaja. U skladu sa finansijskim konceptom kapitala, kao što je investiran novac ili investirana kupovna moć, kapital je sinonim sa neto imovinom ili kapitalom entiteta. U skladu sa fizičkim konceptom kapitala, kao što je operativna sposobnost, kapital se smatra proizvodnim kapacitetom entiteta na osnovu, na primer, jedinica proizvoda na dan.

4.58 Odabir odgovarajućeg koncepta kapitala od strane entiteta treba da bude zasnovan na potrebama korisnika njegovih finansijskih izveštaja. Prema tome, finansijski koncept kapitala treba da se usvoji ako su korisnici finansijskih izveštaja prevashodno zainteresovani za održanje nominalnog investiranog kapitala ili kupovne moći investiranog kapitala. Ako je, međutim, glavno interesovanje korisnika za operativne sposobnosti entiteta, onda treba koristiti fizički koncept kapitala. Izabran koncept ukazuje na cilj koji treba da se postigne u utvrđivanju dobitka, čak iako mogu postojati teškoće prilikom odmeravanja u primeni koncepta u praksi.

Koncepti održanja kapitala i utvrđivanje dobitka

4.59 Iz koncepta kapitala u paragrafu 4.57 proizilaze koncepti održanja kapitala koji slede:

(a) *Održanje finansijskog kapitala*. U skladu sa ovim konceptom, dobitak je jedino zarađen ako finansijski (ili novčani) iznos neto imovine na kraju perioda prevazilazi finansijski (ili novčani) iznos

neto imovine na početku perioda, nakon izuzeća svake raspodele prema ili uplata od strane vlasnika u toku perioda. Održanje finansijskog kapitala može se odmeravati ili u nominalnim monetarnim jedinicama ili u jedinicama konstantne kupovne moći.

(b) *Održanje fizičkog kapitala.* U skladu sa ovim konceptom, dobitak je jedino ostvaren ako fizički proizvodni kapacitet (ili operativni kapacitet) entiteta (ili resursa ili sredstava potrebnih za postizanje tog kapaciteta) na kraju perioda prevazilazi fizički proizvodni kapacitet na početku perioda, nakon izuzeća svake raspodele prema ili uplata od strane vlasnika u toku perioda.

4.60 Koncept održanja kapitala se bavi načinom na koji entitet definiše kapital koji on nastoji da održi. On pruža vezu između koncepta kapitala i koncepta dobitka, zato što pruža referentnu tačku za odmeravanje dobitka; on je preduslov za pravljenje razlike između prinosa na kapital entiteta i njegovog povraćaja kapitala; jedino prilivi imovine koji prevazilaze iznose potrebne za održanje kapitala se mogu smatrati dobitkom i prema tome prinosom na kapital. Prema tome, dobitak je rezidualni iznos koji preostaje nakon što su rashodi (uključujući i korekcije u vezi sa održanjem kapitala, kada je to potrebno) oduzeti od prihoda. Ako rashodi prevazilaze prihode, onda je rezidualni iznos gubitak.

4.61 Koncept održanja fizičkog kapitala zahteva usvajanje osnove odmeravanja zasnovane na tekućem trošku. Koncept održanja finansijskog kapitala, međutim, ne zahteva korišćenje posebne osnove odmeravanja. Odabir osnove u skladu sa ovim konceptom zavisi od vrste finansijskog kapitala koji entitet nastoji da održi.

4.62 Glavna razlika između dva koncepta održanja kapitala je u tretmanu efekata promena u cenama imovine i obaveza entiteta. U opštem smislu, entitet održava svoj kapital ako ima istu količinu kapitala na kraju perioda kao što je imao na početku perioda. Svaki iznos iznad i preko onog neophodnog za održanje kapitala na početku perioda je dobitak.

4.63 U skladu sa konceptom održanja finansijskog kapitala, po kome se kapital definiše u smislu nominalnih monetarnih jedinica, dobitak predstavlja povećanje nominalnog novčanog kapitala u toku perioda. Na taj način, povećanja u cenama imovine koja se drži u toku perioda, što se uobičajeno naziva dobitak od držanja, u konceptualnom smislu predstavlja dobitak. Oni se ne moraju priznati kao takvi, međutim, sve do momenta kada se imovina otuđi u transakciji razmene. Kada se koncept održanja finansijskog kapitala definiše u smislu jedinica konstantne kupovne moći, dobitak predstavlja povećanje investirane kupovne moći u toku perioda. Na taj način, samo onaj deo povećanja u ceni imovine koji prevazilazi povećanje u opštem nivou cena se smatra dobitkom. Preostali deo povećanja se tretira kao korekcija u vezi sa održanjem kapitala i, prema tome, kao deo kapitala.

4.64 U skladu sa konceptom održanja fizičkog kapitala, po kome se kapital definiše u smislu fizičkog proizvodnog kapaciteta, dobitak predstavlja povećanje tog kapitala u toku perioda. Sve promene cena koje utiču na imovinu i obaveze entiteta smatraju se promenama u odmeravanju fizičkog proizvodnog kapaciteta entiteta; prema tome, one se tretiraju kao korekcije u vezi sa održanjem kapitala koje su deo kapitala, a ne kao dobitak.

4.65 Odabir osnove odmeravanja i koncepta održanja kapitala određuje računovodstveni model koji se koristi u sačinjavanju finansijskih izveštaja. Različiti računovodstveni modeli imaju različite stepene relevantnosti i pouzdanosti i, kao što je slučaj za druge oblasti, rukovodstvo mora da nastoji da postigne ravnotežu između relevantnosti i pouzdanosti. Ovaj *konceptualni okvir* je primenjiv za različite računovodstvene modele i pruža smernice za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja strukturiranih u skladu sa odabranim modelom. U ovom momentu, Odbor nema nameru da propiše pojedinačni model, sem za izuzetne okolnosti, kao što je slučaj sa entitetima koji izveštavaju u valuti hiperinflatorne privrede. Ta namera, međutim, će biti predmet revidiranja u svetlu svetskih dešavanja.

Odobranje Konceptualnog okvira za finansijsko izveštavanje objavljenog u septembru 2010. godine od strane Odbora

Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje je odobren za objavljivanje od strane petnaest članova Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde

Sir David Twedie Predsednik
Stephen Cooper
Philippe Danjou
Jan Engström
Patrick Finnegan
Robert P Garnett
Gilbert Gélard
Amaro Luiz de Oliveira Gomes
Prabhakar Kalavacherla
James J Leisenring
Patricia McConnell
Warren J McGregor
John T Smith
Tatsumi Yamada
Wei-Guo Zhang



AKTIVA sistem doo

Osnivanje preduzeća i radnji | Računovodstvena agencija | Poresko savetovanje
Propisi besplatno www.aktivasisistem.com Obrasci besplatno

Misija, vizija, cilj

Profesionalnim pružanjem usluga najvišeg nivoa iz oblasti administrativno - ekonomsko - finansijsko - pravnog segmenta poslovanja, od osnivanja firme pa tokom celog njenog postojanja, na ekonomičan način omogućiti mikro i malim preduzećima i preduzetnicima da se u celosti posvete svojoj osnovnoj delatnosti, a administraciju da sa poverenjem prepuste Agenciji.