

Концептуални оквир за финансијско извештавање

Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је издао Концептуални оквир у септембру 2010. године. Он замењује Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја.

САДРЖАЈ

из параграфа

ПРЕДГОВОР

КОНЦЕПТУАЛНИ ОКВИР ЗА ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ

УВОД

Сврха и статус

Делокруг

ПОГЛАВЉА

1 Циљ финансијског извештавања опште намене

ЦЉ1

2 Извештајни ентитет *биће накнадно додат*

3 Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација

КК1

4 *Оквир* (1989.): преостали текст

ЗА ПРИЛОЖЕНА ДОКУМЕНТА НАВЕДЕНА У НАСТАВКУ, ВИДЕТИ ДЕО Б ОВОГ ИЗДАЊА

УСВАЈАЊЕ КОНЦЕПТУАЛНОГ ОКВИРА 2010. ОД СТРАНЕ ОДБОРА

ОСНОВ ЗА ЗАКЉУЧКЕ ЗА ПОГЛАВЉЕ 1 И 3

ТАБЕЛА СЛАГАЊА

Предговор

Одбор за међународне рачуноводствене стандарде тренутно је у поступку ажурирања свог концептуалног оквира. Овај пројекат концептуалног оквира се одвија у фазама.

Како се рад на неком поглављу заврши, тако ће бити замењени релевантни параграфи у *Оквиру за припрему и презентацију финансијских извештаја*, објављеном 1989. године. Када пројекат концептуалног оквира буде закључен, Одбор ће имати комплетан, свеобухватан и јединствен документ под називом *Концептуални оквир за финансијско извештавање*.

Ова верзија *Концептуалног оквира* укључује два поглавља која је Одбор објавио као резултат прве фазе пројекта концептуалног оквира—Поглавље 1 *Циљ финансијског извештавања опште намене* и Поглавље 3 *Квалитативне особине корисних финансијских информација*. Поглавље 2 ће се бавити концептом извештајног ентитета. Одбор је објавио нацрт овог поглавља у марту 2010. године са периодом за добијање коментара до 16. јула 2010. године. Поглавље 4 садржи преостали текст *Оквира* (1989.). Табела усаглашености, која је дата на крају овог издања, приказује како садржине *Оквира* (1989.) и *Концептуалног оквира* (2010.) међусобно кореспондирају.

Увод је преузет из *Оквира* (1989.). Он ће бити ажуриран када IASB размотри сврху *Концептуалног оквира*. До тада, сврха и статус *Концептуалног оквира* остају исти као и пре.

Увод

Многи ентитети широм света припремају и презентују финансијске извештаје за екстерне кориснике. Иако такви извештаји могу деловати слично од земље до земље, постоје разлике које су вероватно изазване различитим друштвеним, економским и правним околностима и чињеницом да различите земље имају у виду потребе различитих корисника финансијских извештаја приликом одређивања националних захтева.

Такве различите околности су довеле до употребе различитих дефиниција елемената финансијских извештаја: примера ради, за имовину, обавезе, капитал, приходе и расходе. Оне су, такође, имале за последицу употребу различитих критеријума за признавање позиција у финансијским извештајима, као и склоност ка различитим основама за одмеравање. Делокруг финансијских извештаја и у њима садржана обелодањивања претрпели су, такође, адекватан утицај.

Одбор за међународне рачуноводствене стандарде посвећен је смањењу тих разлика настојањем за хармонизацијом прописа, рачуноводствене стандарде и процедуре везане за припрему и презентацију финансијских извештаја. Одбор верује да се даља хармонизација најбоље може одвијати фокусирањем на финансијске извештаје који се припремају за сврху пружања информација од користи за доношење економских одлука.

Одбор верује да финансијски извештаји припремљени за ту сврху испуњавају заједничке потребе већине корисника. То је зато што готово сви корисници доносе економске одлуке, на пример:

- (а) да би одлучили када да купе, држе или продају удео у капиталу.
- (б) да оцене управљање или одговорност менаџмента.
- (ц) да оцене способност ентитета да плаћа и обезбеђује друга примања својим запосленима.
- (д) да оцене сигурност износа позајмљених ентитету.
- (е) да утврде пореске политике.
- (ф) да утврде добит и дивиденде за расподелу.
- (г) да припреме и користе статистику националног дохотка.
- (х) да регулишу активности ентитета.

Одбор је, међутим, свестан да, посебно, државне институције различитих земаља могу утврдити различите или додатне захтеве за сопствене сврхе. Такви захтеви, међутим, не би требало да утичу на финансијске извештаје који су објављују у интересу других корисника, осим ако и сами не испуњавају потребе тих других корисника.

Финансијски извештаји се, најчешће, припремају у складу са рачуноводственим моделом заснованим на надокнадивим историјским трошковима и на концепту одржања номиналног финансијског капитала. Други модели и концепти би могли бити прикладнији у сврху постизања циља пружања информација од користи за доношење економских одлука, али тренутно нема сагласности за измену. Овај *Концептуални оквир* је урађен тако да буде примењив на већи број рачуноводствених модела и концепата капитала и одржања капитала.

Сврха и статус

Овај *Концептуални оквир* поставља концепте на којима се темељи припрема и презентација финансијских извештаја за екстерне кориснике. Сврха *Концептуалног оквира* је:

- (а) да помогне Одбору у развоју будућих IFRS, као и у преиспитивању постојећих IFRS;
- (б) да помогне Одбору у промовисању хармонизације прописа, рачуноводствених стандарда и процедура везаних за презентацију финансијских извештаја обезбеђењем основе за смањење броја алтернативних рачуноводствених поступака које дозвољавају IFRS;
- (ц) да помогне националним телима задуженим за утврђивање стандарда у развоју националних стандарда;
- (д) да помогне лицима која припремају финансијске извештаје у примени IFRS, као и у решавању питања која тек треба да постану предмет IFRS;
- (е) да помогне ревизорима у формирању мишљења о томе да ли су финансијски извештаји у складу са IFRS;
- (ф) да помогне корисницима финансијских извештаја у тумачењу информација садржаних у финансијским извештајима припремљеним у складу са IFRS; и
- (г) да онима који су заинтересовани за рад IASB-а обезбеди информације о његовом приступу формулисању IFRS.

Овај *Концептуални оквир* није IFRS и стога не дефинише стандарде поводом било ког одмеравања, или обелодањивања. Ништа у овом *Концептуалном оквиру* не сужава примену одредаба било ког појединачног IFRS.

Одбор је свестан да је у ограниченом броју случајева може постојати неслагање између *Концептуалног оквира* и појединог IFRS. У случајевима када постоји неслагање, захтеви IFRS превлађују над онима из *Концептуалног оквира*. Имајући у виду, међутим, да ће се Одбор руководити *Концептуалним оквиром* у развоју будућих IFRS, као и приликом преиспитивања постојећих IFRS, случајеви неслагања између *Концептуалног оквира* и IFRS ће, временом, нестати.

Концептуални оквир ће бити ревидиран с времена на време на основу искуства Одбора у раду са њим.

Делокруг

Концептуални оквир се бави:

- (а) циљем финансијског извештавања;
- (б) квалитативним особинама корисних финансијских информација;
- (ц) дефиницијом, признавањем и одмеравањем елемената од којих су сачињени финансијски извештаји; и
- (д) концептима капитала и одржања капитала.

САДРЖАЈ

из параграфа

ПОГЛАВЉЕ 1: ЦИЉ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА ОПШТЕ НАМЕНЕ

УВОД	ЦЉ1
ЦИЉ, КОРИСНОСТ И ОГРАНИЧЕЊА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА ОПШТЕ НАМЕНЕ	ЦЉ2
ИНФОРМАЦИЈЕ О ЕКОНОМСКИМ РЕСУРСИМА, ЗАХТЕВИМА ДРУГИХ СТРАНА У ОДНОСУ НА ЕНТИТЕТ И ПРОМЕНАМА У РЕСУРСИМА И ЗАХТЕВИМА	ЦЉ12
Економски ресурси и захтеви	ЦЉ13
Промене у економским ресурсима и захтевима	ЦЉ15
Резултат пословања са аспекта обрачунске основе рачуноводства	ЦЉ17
Резултат пословања са аспекта историјских токова готовине	ЦЉ20
Промене у економским ресурсима и захтевима који нису повезани са резултатом пословања	ЦЉ21

Поглавље 1: Циљ финансијског извештавања опште намене

Увод

ЦЈ1 Циљ финансијског извештавања опште намене чини основу *Концептуалног оквира*. Други аспекти *Концептуалног оквира*—концепт извештајног ентитета, квалитативне особине и ограничења корисних финансијских информација, елементи финансијских извештаја, признавање, одмеравање, презентација и обелодањивање—логично произилазе из циља

Циљ, корисност и ограничења финансијског извештавања опште намене

ЦЈ2 Циљ финансијског извештавања опште намене¹ је пружање финансијских информација о извештајном ентитету које су корисне постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима приликом доношења одлука о обезбеђивању ресурса ентитету. Такве одлуке обухватају куповину, продају или држање власничких и дужничких инструмената и обезбеђивање или измирење зајмова и осталих кредитних форми.

ЦЈ3 Одлуке постојећих и потенцијалних инвеститора о куповини, продаји или држању власничких или дужничких инструмената зависе од приноса које они очекују од инвестирања у те инструменте, на пример од дивиденди, плаћања по основу отплате главнице и камате, или повећања тржишне цене. На сличан начин, одлуке постојећих и потенцијалних зајмодаваца и других поверилаца о обезбеђивању или измирењу зајмова и осталих кредитних форми зависе од плаћања по основу отплате главнице и камате, или од других приноса које они очекују. Очекивања инвеститора, зајмодаваца и других поверилаца о приносима зависе од њихове процене износа, динамике и неизвесности (перспективе) будућих нето прилива готовине у ентитет. Сходно томе, постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима су потребне информације које ће им помоћи да процене изгледе за будуће нето приливе готовине у ентитет.

ЦЈ4 Да би оценили изгледе за будуће нето приливе готовине ентитета, постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима су потребне информације о ресурсима ентитета, захтевима других страна у односу на ентитет, као и о томе колико су ефикасно и ефективно руководство и управни одбор ентитета² вршили своја овлашћења и задужења у вези са коришћењем ресурса ентитета. Примери таквих овлашћења и задужења укључују заштиту ресурса ентитета од негативних утицаја економских фактора, као што су промене цена и технологија и обезбеђивање усклађености ентитета са свим релевантним законима, прописима и уговорним одредбама. Информације о томе како руководство врши своја овлашћења и задужења корисне су, такође, за доношење одлука постојећих инвеститора, зајмодаваца и других поверилаца који имају право гласа поводом активности руководства, или могу на други начин утицати на њих.

ЦЈ5 Многи постојећи и потенцијални инвеститори, зајмодавци и други повериоци не могу захтевати од извештајног ентитета да им директно доставља информације и морају се, за већину финансијских информација које су им потребне, ослонити на финансијске извештаје опште намене. Сходно томе, они су примарни корисници којима су намењени финансијски извештаји опште намене.

ЦЈ6 Међутим, финансијски извештаји опште намене не пружају, нити могу да пруже све информације које су потребне постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима. Ти корисници би требало да узму у обзир релевантне информације из других извора, на пример, опште економске услове и очекивања, политичке догађаје и политичку климу и перспективе привреде и компаније.

ЦЈ7 Намена финансијских извештаја опште намене није да покаже вредност извештајног ентитета; они, међутим, пружају информације у циљу помоћи постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима да процене вредност извештајног ентитета.

ЦЈ8 Појединачни примарни корисници имају различите и, могуће је, супротстављене потребе и жеље за информацијама. Приликом развијања стандарда финансијског извештавања, Одбор ће настојати да обезбеди скуп информација које испуњавају потребе највећег броја примарних корисника. Фокусирање

¹ У овом Концептуалном оквиру термини финансијски извештаји и финансијско извештавање се односе на финансијске извештаје опште намене и на финансијско извештавање опште намене осим ако није изричито другачије наведено.

² У овом Концептуалном оквиру термин руководство се односи на руководство и управни одбор ентитета, осим ако није изричито другачије наведено.

на опште информационе потребе, међутим, не спречава извештајни ентитет да укључи и додатне информације које су најкорисније одређеној подгрупи примарних корисника.

- ЦЈБ9 Руководство извештајног ентитета такође је заинтересовано за финансијске информације о ентитету. Руководство, међутим, не мора да се ослања на финансијске извештаје опште намене зато што је у могућности да интерно прибави финансијске информације које су му потребне.
- ЦЈБ10 Остала лица, као што су регулаторна тела и припадници јавности који нису инвеститори, зајмодавци и други повериоци, могу, такође, имати користи од финансијских извештаја опште намене. Ти извештаји, међутим, нису превасходно намењени тим осталим групама.
- ЦЈБ11 Финансијски извештаји су у великој мери засновани на проценама, просуђивањима и моделима, а не на егзактним описима. *Концептуални оквир* утврђује концепте на којима се темеље такве процене, просуђивања и модели. Концепти су циљ коме Одбор и лица која припремају финансијске извештаје теже. Као што је случај са многим циљевима, визија *Концептуалног оквира* о идеалном финансијском извештавању вероватно неће бити постигнута у потпуности, барем не у кратком року, зато што је потребно време да се разумеју, прихвате и усвоје нови начини анализирања трансакција и других догађаја. Ипак, утврђивање циља ка коме се тежи од суштинске је важности да би се финансијско извештавање развијало у смеру побољшања његове корисности.

Информације о економским ресурсима, захтевима других страна у односу на ентитет и променама у ресурсима и захтевима

- ЦЈБ12 Финансијски извештаји опште намене пружају информације о финансијском положају извештајног ентитета, односно информације о економским ресурсима ентитета и захтевима других страна у односу на извештајни ентитет. Финансијски извештаји такође пружају информације о ефектима трансакција и других догађаја који мењају економске ресурсе ентитета и захтеве других страна према њему. Обе врсте информација пружају корисне инпуте за одлучивање о обезбеђивању ресурса ентитету.

Економски ресурси и захтеви

- ЦЈБ13 Информације о природи и износу економских ресурса извештајног ентитета и захтева према њему могу помоћи корисницима да идентификују финансијску снагу и слабости извештајног ентитета. Те информације могу помоћи корисницима да процене ликвидност и солвентност извештајног ентитета, његове потребе за додатним финансирањем и вероватноћу успешног прибављања тог финансирања. Информације о приоритетима и условима плаћања по основу постојећих захтева других страна у односу на ентитет помажу корисницима да предвиде како ће будући токови готовине бити расподељени међу лицима која имају захтеве према извештајном ентитету.
- ЦЈБ14 Различити типови економских ресурса утичу различито на процену корисника о пројекцијама будућих токова готовине извештајног ентитета. Неки будући токови готовине проистичу директно из постојећих економских ресурса, као што су потраживања. Други токови готовине резултирају из комбиноване употребе више различитих ресурса у циљу производње и продаје робе, или услуга купцима. Иако се такви токови готовине не могу идентификовати са појединачним економским ресурсима (или захтевима), корисници финансијских извештаја би требало да знају природу и износ ресурса расположивих за употребу у пословању извештајног ентитета.

Промене у економским ресурсима и захтевима

- ЦЈБ15 Промене у економским ресурсима и захтевима од извештајног ентитета су последица пословног резултата тог ентитета (видети параграфе ЦЈБ17-ЦЈБ20) и других релевантних догађаја и трансакција, као што су емитовање дужничких или власничких инструмената (видети параграф ЦЈБ21). Да би се правилно проценили изгледи будућих токова готовине од извештајног ентитета, корисници треба да буду способни да направе разлику између обе врсте ових промена.
- ЦЈБ16 Информације о резултату пословања извештајног ентитета помажу корисницима да разумеју принос које је ентитет произвео из својих економских ресурса.

Информације о приносу који је ентитет произвео пружају индикацију о томе колико је руководство добро обављало своју дужност ефикасног и ефективног коришћења ресурса извештајног ентитета. Информације о варијабилности и компонентама тог приноса такође су важне, посебно за процењивање

неизвесности будућих токова готовине. Информације о резултату пословања извештајног ентитета у прошлости и о томе како је руководство обављало своје дужности углавном су од користи за предвиђање будућих приноса ентитета на његове економске ресурсе.

Резултат пословања са аспекта обрачунске основе рачуноводства

- ЦЉ17 Обрачунска основа рачуноводства описује ефекте трансакција и других догађаја и околности на економске ресурсе и захтеве од извештајног ентитета у периодима у којима су ти ефекти настали, чак и када се приливи готовине и плаћања догађају у различитим периодима. То је важно зато што информације о економским ресурсима и захтевима од извештајног ентитета и променама у његовим економским ресурсима и захтевима у току периода пружа бољи основ за процену прошлих и будућих резултата ентитета од информација искључиво о приливима готовине и плаћањима у току периода.
- ЦЉ18 Информације о резултату пословања извештајног ентитета током периода, које се одражавају у променама у његовим економским ресурсима и захтевима од ентитета које нису повезане са добијањем додатних ресурса директно од инвеститора и зајмодаваца (видети параграф ЦЉ21), су корисне за процењивање прошле и будуће способности ентитета за генерисање нето готовинских прилива. Те информације указују на меру у којој је извештајни ентитет увећао своје расположиве економске ресурсе, и према томе на његов капацитет да генерише нето готовинске приливе кроз своје пословање, а не кроз добијање додатних ресурса директно од инвеститора или зајмодаваца.
- ЦЉ19 Информације о резултату пословања извештајног ентитета у току периода такође могу да укажу на меру у којој су догађаји као што су промене у тржишним ценама или каматним стопама допринели повећању или смањењу економских ресурса и захтева од ентитета, и на тај начин утицали на способност ентитета да генерише нето готовинске приливе.

Резултат пословања са аспекта историјских токова готовине

- ЦЉ20 Информације о токовима готовине извештајног ентитета у току периода такође помажу корисницима да процене способност ентитета да генерише будуће нето приливе готовине. Оне указују на начин како извештајни ентитет добија и троши готовину, укључујући и информације о задуживању и отплати дугова, дивидендама у готовини или другим врстама расподеле готовине инвеститорима, и о другим факторима који могу утицати на ликвидност или солвентност ентитета. Информације о токовима готовине помажу корисницима да разумеју пословање извештајног ентитета, да оцене његове активности финансирања и инвестирања, да оцене његову ликвидност и солвентност и да интерпретирају друге информације о резултатима пословања.

Промене у економским ресурсима и захтевима које нису повезане са резултатом пословања

- ЦЉ21 Економски ресурси и захтеви од извештајног ентитета такође могу да се промене из разлога који нису повезани са резултатом пословања, као што је рецимо емисија додатних акција. Информације о оваквој промени су неопходне да би корисници стекли потпуно разумевање зашто је дошло до промена у економским ресурсима и захтевима од извештајног ентитета и импликација тих промена за будуће резултате пословања.

САДРЖАЈ

ПОГЛАВЉЕ 2: ИЗВЕШТАЈНИ ЕНТИТЕТ

[биће додато накнадно]

САДРЖАЈ

	<i>из параграфа</i>
ПОГЛАВЉЕ 3: КВАЛИТАТИВНЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ КОРИСНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА	КК1
УВОД	КК1
КВАЛИТАТИВНЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ КОРИСНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА	КК1
Фундаменталне квалитативне карактеристике	КК5
Релевантност	КК6
Веродостојно приказивање	КК12
Примена фундаменталних квалитативних карактеристика	КК17
Унапређујуће квалитативне карактеристике	КК19
Упоредивост	КК20
Проверљивост	КК26
Благовременост	КК29
Разумљивост	КК30
Примена унапређујућих карактеристика	КК33
ТРОШКОВНО ОГРАНИЧЕЊЕ ЗА КОРИСНО ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ	КК35

Поглавље 3: *Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација*

Увод

- КК1 Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација које се разматрају у овом поглављу идентификују информације које су вероватно најкорисније постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и осталим повериоцима за доношење одлука о извештајном ентитету на основу информација у његовом финансијском извештају (финансијске информације).
- КК2 Финансијски извештаји пружају информације о економским ресурсима извештајног ентитета, захтевима других страна у односу на извештајни ентитет и ефектима трансакција и других догађаја и околности које мењају те ресурсе и захтеве. (Такве информације се помињу у *Концептуалном оквиру* као информације о економским феноменима.) Неки финансијски извештаји такође садрже објашњења о очекивањима и стратегијама руководства везано за извештајни ентитет, као и друге врсте информација које се односе на будућност.
- КК3 Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација³ се примењују на финансијске информације које су дате у финансијским извештајима, као и на финансијске информације обезбеђене на други начин. Трошкови, који представљају свеprisутно ограничење у вези могућности извештајног ентитета да обезбеди корисне финансијске информације, релевантни су на сличан начин. Међутим, разматрања у вези са квалитативним карактеристикама и трошковним ограничењима могу се разликовати за различите врсте информација. На пример, њихова примена на информације које се односе на будућност се може разликовати од њихове примене на информације о постојећим економским ресурсима и захтевима и на промене у тим ресурсима и захтевима.

Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација

- КК4 Да би финансијске информације биле корисне, оне морају бити релевантне и да веродостојно представљају оно што је њихова сврха да представе. Корисност финансијских информација је побољшана ако су оне упоредиве, проверљиве, благовремене и разумљиве.

Фундаменталне квалитативне карактеристике

- КК5 Фундаменталне квалитативне карактеристике су *релевантност* и *веродостојно представљање*.

Релевантност

- КК6 Релевантна финансијска информација може направити разлику у одлукама које корисници доносе. Информација може направити разлику у одлуци, чак и ако се неки корисници одреде да је не искористе или ако о њој већ имају сазнања из других извора.
- КК7 Финансијска информација може направити разлику у одлукама ако има вредност предвиђања, вредност потврђивања, или оба.
- КК8 Финансијска информација има вредност предвиђања, ако може бити коришћена као инпут у поступцима које корисници примењују за предвиђање будућних исхода. Финансијска информација не мора бити предвиђање, или прогноза да би имала вредност предвиђања. Корисници користе финансијске информације, које имају вредност предвиђања, у прављењу сопствених прогноза.
- КК9 Финансијска информација има вредност потврђивања, ако даје повратну информацију (потврду или измену) о претходним евалуацијама.
- КК10 Вредност предвиђања и вредност потврђивања финансијских информација узајамно су повезане. Информације које имају вредност предвиђања често имају и вредност потврђивања. На пример, информација о приходима за текућу годину, која се може користити као основ за предвиђање прихода у будућим годинама, такође се може користити за поређење са предвиђањима прихода за текућу годину

³ У Концептуалном оквиру *термини* квалитативне особине и ограничење се односе на квалитативне особине и ограничења за корисних финансијских информација.

која су направљена претходних година. Резултати таквих поређења могу да помогну кориснику да исправи и унапреди процесе који су коришћени за прављење таквих претходних предвиђања.

Материјална значајност

- KK11 Информација је материјално значајна ако њено изостављање или погрешно приказивање може да утиче на одлуке које корисници праве на основу финансијских информација о одређеном извештајном ентитету. Другим речима, материјалност је аспект релевантности својствен одређеном ентитету који је заснован на природи или величини, или оба, ставки на које се информације односе, у контексту финансијског извештаја појединачног ентитета. Сходно томе, Одбор не може да одреди јединствену квантитативну границу материјалности, нити да предодреди шта може бити материјално значајно у датој ситуацији.

Веродостојно приказивање

- KK12 Финансијски извештаји представљају економске феномене у форми речи и бројева. Да би биле корисне, финансијске информације не морају само да представљају релевантне феномене, већ и да веродостојно представљају феномене које имају сврху да представе. За савршено веродостојно представљање опис треба да има три карактеристике. Да буде *потпун*, *неутралан* и *без грешака*. Наравно, савршенство је ретко могуће постићи, често никад. Циљ Одбора је да се оствари максимум који је могућ када су у питању ове карактеристике.
- KK13 Потпун опис укључује све информације потребне кориснику да разуме феномен који се описује, укључујући све походне описе и објашњења. На пример, потпун опис групе имовине би укључио, као минимум, опис природе имовине у групи, нумерички опис појединачне имовине у групи, и опис тога шта представља нумерички опис (на пример, првобитну кориговану вредност или фер вредност). За неке ставке, потпун опис може да укључи и објашњење значајних чињеница о квалитету и природи ставки, фактора и околности које могу утицати на њихов квалитет и природу, и процес коришћен за утврђивање нумеричког описа.
- KK14 Неутралан опис је непристрасан у одабиру или презентацији финансијских информација. Непристрасан опис је нити необјективан, нити ставља тежину, нагласак, нити умањује важност, нити је на било који други начин манипулисан са циљем да се повећа вероватноћа да ће финансијске информације корисници прихватити на позитиван или негативан начин. Неутрална информација не подразумева информацију без сврхе или без утицаја на понашање. Сасвим супротно, релевантне финансијске информације, по дефиницији, имају способност да направе разлику у одлукама корисника.
- KK15 Веродостојно представљање се не односи на тачност у сваком смислу. Ослобођеност од грешака значи да у опису феномена не постоје грешке или превиди, и да је процес коришћен за припрему презентованих информација одабран и примењен без грешака у самом процесу. У том контексту, ослобођеност од грешака не значи савршену тачност у сваком смислу. На пример, процена неуочљиве цене или вредности не може се одредити као тачна или нетачна. Међутим, представљање те процене може да буде веродостојно ако је износ јасно и тачно описан као процена, ако су природа и ограничења процеса процењивања објашњени, и нису учињене грешке приликом одабира и примене одговарајућих процеса за прављење процене.
- KK16 Веродостојно представљање, само по себи, не резултира обавезно у корисним информацијама. На пример, извештајни ентитет може да добије некретнине, постројења и опрему у виду државног давања. Јасно је да би извештавање да је ентитет стекао имовину без накнаде било веродостојно представљање његове набавне вредности, али таква информација вероватно није од велике користи. Мало сложенији пример је процена износа за који треба кориговати књиговодствену вредност имовине да би се приказало умањење вредности те имовине. Таква процена може да буде веродостојно представљање ако је извештајни ентитет исправно применио одговарајући процес, исправно описао процену и објаснио неизвесности које значајно утичу на процену. Међутим, ако је степен неизвесности такве процене довољно велик, таква процена не мора бити превише корисна. Другим речима, релевантност таквог веродостојног представљања имовине доведена је у питање. Ако не постоји другачије представљање које би било веродостојније, таква процена може да пружи најбољу расположиву информацију.

Примена фундаменталних квалитативних карактеристика

- KK17 Информације морају бити и релевантне и веродостојно представљене да би биле корисне. Нити веродостојно представљање неважног феномена, нити неверодостојно представљање релевантног феномена помажу корисницима да донесу добру одлуку.

- KK18 Најефикаснији и најефектнији процес за примену фундаменталних квалитативних карактеристика био би као што следи (подразумевајући ефекте унапређујућих карактеристика и трошковних ограничења, што није разматрано овим примером). Прво, потребно је идентификовати економски феномен који може потенцијално да буде од користи корисницима финансијских информација извештајног ентитета. Друго, идентификовати врсту информације о феномену која би била најрелевантнија, ако је она расположива и може се веродостојно представити. Треће, утврдити да ли је информација расположива и да ли се може веродостојно представити. Ако то јесте случај, процес задовољења фундаменталних квалитативних карактеристика ту се завршава. Ако то није случај, процес се понавља за следећи најрелевантнији тип информације.

Унапређујуће квалитативне карактеристике

- KK19 *Упоредивост, проверљивост, благовременост и разумљивост* су квалитативне карактеристике које побољшавају корисност информација које су релевантне и веродостојно представљене. Унапређујуће квалитативне карактеристике такође могу да помогну у одређивању који од два начина треба употребити за опис неког феномена, ако се оба сматрају једнако релевантним и веродостојно представљеним.

Упоредивост

- KK20 Одлуке корисника су засноване на бирању између алтернатива, на пример, продаји или држању неке инвестиције, или инвестирању у један или други извештајни ентитет. Сходно томе, информације о извештајном ентитету су од веће користи ако се могу поредити са сличним информацијама о другим ентитетима и са информацијама о истом ентитету за други период или други датум.
- KK21 Упоредивост је квалитативна карактеристика која дозвољава корисницима да одреде и разумеју сличности и разлике између ставки. За разлику од других квалитативних карактеристика, упоредивост се не односи само на једну ставку. Поређење захтева најмање две ставки.
- KK22 Доследност, иако повезана са упоредивошћу, не значи исту ствар. Доследност се односи на употребу истих метода за исте ставке, или из периода у период за дати извештајни ентитет или у оквиру истог периода за различите ентитете. Упоредивост је циљ; доследност помаже у остварењу тог циља.
- KK23 Упоредивост не значи уједначавање. Да би информације биле упоредиве, сличне ствари треба слично да изгледају, док различите ствари треба различито да изгледају. Упоредивост финансијских информација се не побољшава тако што се различите ствари представљају сличним, исто као што се она не побољшава тако што се сличне ствари представљају различитим.
- KK24 Одређени ниво упоредивости ће се вероватно добити ако су фундаменталне квалитативне карактеристике задовољене. Веродостојно представљање релевантног економског феномена природно треба да поседује извесан степен упоредивости са веродостојним представљањем сличног релевантног економског феномена од стране другог извештајног ентитета.
- KK25 Иако је могуће веродостојно представити исти економски феномен на више начина, дозвољавање алтернативних рачуноводствених метода за исте економске феномене умањује упоредивост.

Проверљивост

- KK26 Проверљивост корисницима пружа уверење да информације веродостојно представљају економски феномен који имају сврху да представе. Проверљивост значи да различито обавештени и независни посматрачи могу да постигну консензус, мада не и потпуну сагласност, да дати опис чини веродостојно представљање. Квантитативна информација не мора бити процена са јединственим резултатом да би била проверљива. Распон могућих вредности и с њима повезаним вероватноћама такође може бити проверљив.
- KK27 Провера може бити директна или индиректна. Директна проверка значи да се износ или друго представљање проверава директним посматрањем, на пример, бројањем новца. Индиректна проверка значи проверка инпута модела, формула или других техника, и поновни обрачун резултата коришћењем исте методологије. Пример је проверка књиговодствене вредности залиха провером инпута (количине и цене) и поновним обрачунавањем закључног стања залиха коришћењем исте претпоставке о токовима трошења (на пример, употребом употребом метода прва улазна - прва излазна).
- KK28 Ако је уопште могуће, нека објашњења и финансијске информације које се односе на будућност могу се потврдити у будућем периоду. Да би се помогло корисницима да одлуче да ли желе да користе такве информације, уобичајено је да се обелодане претпоставке на којима су засноване информације, као и методе сачињавања информација и други фактори и околности на којима су информације засноване.

Благовременост

- KK29 Благовременост значи да су информације благовремено доступне доносиоцима одлука тако да могу да утичу на њихове одлуке. Генерално, што су информације старије, тим су оне мање корисне. Међутим, неке информације могу бити благовремене чак и након истека извештајног периода зато што, на пример, неким корисницима је потребно да утврде и оцене трендове.

Разумљивост

- KK30 Класификовање, описивање и презентовање информација на јасан и сажет начин чини их *разумљивим*.
- KK31 Неки феномени су по својој природи сложени и не могу се учинити лако разумљивим. Искључивање информација о таквим феноменима из финансијских извештаја може учинити информације у таквим финансијским извештајима лакше разумљивим. Међутим, такви извештаји би били непотпуни и стога потенцијално обмањујући.
- KK32 Финансијски извештаји се припремају за кориснике који су у разумној мери упознати са пословним и економским активностима, и који проучавају и анализирају информације са дужном пажњом. Повремено, чак и добро информисаним и пажљивим корисницима, може бити потребна помоћ саветника да би разумели информације о сложеним економским феноменима.

Примена унапређујућих квалитативних карактеристика

- KK33 Унапређујуће квалитативне карактеристике треба остварити у највећој могућој мери. Међутим, унапређујућа квалитативна карактеристика, било да је појединачно или на групној основи, не може да учини информације корисним ако те информације нису релевантне или нису веродостојно представљене.
- KK34 Примена унапређујућих квалитативних карактеристика је итеративни процес који не прати предодређени редослед. Понекад се може појавити потреба за умањењем значаја једне унапређујуће квалитативне карактеристике, да би се добио максимум од друге квалитативне карактеристике. На пример, привремено умањење упоредивости као последица проспективне примене новог стандарда финансијског извештавања може бити корисно за побољшање релевантности или веродостојног представљања на дужи рок. Одговарајућа обелодањивања могу делимично надокнадити неупоредивост.

Трошковно ограничење за корисно финансијско извештавање

- KK35 Трошкови представљају свеprisутно ограничење за информације које пружа финансијско извештавање. Извештавање о финансијским информацијама намеће трошкове, и важно је да ти трошкови буду оправдани користима извештавања о тим информацијама. Потребно је узети у обзир неколико врста трошкова и користи.
- KK36 Пружаоци финансијских информација највећи део труда улажу у прикупљање, обраду, верификацију и рашчлањавање финансијских информација, али корисници на крају носе те трошкове у виду смањења приноса. Корисници финансијских информација такође носе трошкове анализе и тумачења достављених информација. Ако потребне информације нису достављене, корисници имају додатне трошкове за прикупљање тих информација из других извора или њихово процењивање.
- KK37 Извештавање о финансијским информацијама које су релевантне и које веродостојно представљају то што им је сврха да представе, помаже корисницима у доношењу одлука са већом поузданошћу. То резултира у ефикаснијем функционисању тржишта капитала и нижој цени капитала за привреду у целини. Појединачни инвеститор, зајмодавац или други поверилац црпи користи кроз доношење одлука на основу боље обавештености. Међутим, није могуће за финансијске извештаје опште намене да пруже све информације које су сваком кориснику релевантне.
- KK38 У примењивању трошковног ограничења, Одбор оцењује да ли користи извештавања појединачне информације оправдавају трошкове потребне да се та информација обезбеди и користи. У примењивању трошковног ограничења на развој предлога стандарда финансијског извештавања, Одбор прикупља информације од пружаоца финансијских информација, корисника, ревизора, академика и других лица о очекиваној природи и количини користи и трошкова у вези тог стандарда. У већини ситуација, процене су засноване на комбинацији квантитативних и квалитативних информација.
- KK39 Због својствене субјективности, процене различитих појединаца о трошковима и користима извештавања о одређеним ставкама финансијских информација ће се разликовати. Према томе, Одбор настоји да узме у обзир трошкове и користи у општем смислу за финансијско извештавање, а не само за

појединачне извештајне ентитете. То не значи да процене трошкова и користи увек оправдавају исте захтеве за извештавањем свих ентитета. Разлике могу бити одговарајуће због различитих величина ентитета, различитих начина прикупљања капитала (на тржишту или ван тржишта), потреба различитих корисника или због других фактора.

САДРЖАЈ

	<i>из параграфа</i>
ПОГЛАВЉЕ 4: ОКВИР (1989.): ПРЕОСТАЛИ ТЕКСТ	
ОСНОВНА ПРЕТПОСТАВКА	4.1
Сталност пословања	4.1
ЕЛЕМЕНТИ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА	4.2
Финансијски положај	4.4
Имовина	4.8
Обавезе	4.15
Капитал	4.20
Резултат пословања	4.24
Приходи	4.29
Расходи	4.33
Корекције у вези са одржањем капитала	4.36
ПРИЗНАВАЊЕ ЕЛЕМЕНАТА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА	4.37
Вероватноћа будуће економске користи	4.40
Поузданост одмеравања	4.41
Признавање имовине	4.44
Признавање обавеза	4.46
Признавање прихода	4.47
Признавање расхода	4.49
ОДМЕРАВАЊЕ ЕЛЕМЕНАТА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА	4.54
КОНЦЕПТИ КАПИТАЛА И ОДРЖАЊА КАПИТАЛА	4.57
Концепти капитала	4.57
Концепти одржања капитала и утврђивање добитка	4.59

Поглавље 4: Оквир (1989.): преостали текст

Преостали текст Оквира за припрему и презентацију финансијских извештаја (1989.) није измењен да би обухватио измене из IAS 1 Презентација финансијских извештаја (ревидиран 2007.).

Преостали текст ће такође бити ажуриран када Одбор буде размотрио елементе финансијских извештаја и основе за њихова одмеравања.

ОСНОВНА ПРЕТПОСТАВКА

Сталност пословања

- 4.1 Финансијски извештаји се у нормалним околностима припремају под претпоставком сталности пословања ентитета што подразумева да ће ентитет наставити да послује у догледној будућности. Стога се подразумева да ентитет нити има намеру нити потребу да ликвидира или да значајно смањи обим свог пословања; ако таква намера или потреба постоји, онда финансијске извештаје могуће треба припремити на другој основи, и ако то јесте случај, обелодањује се основа која се користи

Елементи финансијских извештаја

- 4.2 Финансијски извештаји приказују финансијске ефекте трансакција и осталих догађаја кроз њихово груписање у опште класе у складу са њиховим економским карактеристикама. Такве опште класе се називају елементи финансијских извештаја. Елементи који су директно повезани са одмеравањем финансијског стања у билансу стања су имовине, обавезе и капитал. Елементи који су директно повезани са одмеравањем резултата пословања у билансу успеха су приходи и расходи. Извештај о променама у финансијској позицији углавном обухвата елементе биланса успеха и промене у елементима биланса стања; према томе, овај *Концептуални оквир* не одређује елементе који су својствени само овом извештају.
- 4.3 Презентација ових елемената у билансу стања и билансу успеха укључује процес рашчлањавања. На пример, имовина и обавезе се могу класификовати по њиховој природи или функцији у пословању ентитета, са циљем да се информације прикажу на начин који је корисницима најкориснији за сврхе доношења економских одлука.

Финансијски положај

- 4.4 Елементи који су директно повезани са одмеравањем финансијског положаја су имовина, обавезе и капитал. Они су дефинисани на следећи начин:
- (а) Имовина је ресурс који је контролисан од стране ентитета као резултат прошлих догађаја и од кога се очекује прилив будућих економских користи за ентитет.
 - (б) Обавеза је садашња обавеза ентитета заснована на прошлим догађајима, за чије се измирење очекује да ће резултирати одливу ресурса из ентитета који садрже економске користи.
 - (ц) Капитал је резидуално учешће у имовини ентитета након одузимања свих његових обавеза.
- 4.5 Дефиниције имовине и обавеза одређују њихове суштинске карактеристике, без намере да се утврде критеријуми који треба да се испуне ради њиховог признавања у билансу стања. Стога, дефиниције обухватају и оне ставке које се не признају као имовина или обавезе у билансу стања зато што не испуњавају критеријуме за признавање размотрене у параграфима 4.37-4.53. Нарочито, очекивање да ће будуће економске користи притицати у или из ентитета мора бити довољно извесно да би се испунио критеријум вероватноће из параграфа 4.38 пре но што се имовина или обавеза признају.
- 4.6 Приликом оцењивања да ли ставка испуњава дефиницију имовине, обавезе или капитала, потребно је обратити пажњу на њену основну суштину и економску реалност, а не само на њен правни облик. На тај начин, на пример, у случају финансијског лизинга суштину и економску реалност јесте да корисник

лизинга стиче економске користи од коришћења имовине које је предмет лизинга у току већег дела његовог корисног века, у замену за прихватање обавезе да за то плати износ који је приближно једнак фер вредности имовине и припадајућу финансијску накнаду. Стога, из финансијског лизинга настају ставке које испуњавају дефиницију имовине и обавезе и које се признају као такве у билансу стања корисника лизинга.

- 4.7 Биланси стања састављени у складу са важећим IFRS могу да укључе и ставке које не испуњавају дефиницију имовине или обавезе и које се не приказују у оквиру капитала. Дефиниције које су приказане у параграфу 4.4 ће међутим бити основи будућег ревидирања постојећих IFRS и формулисањанових IFRS.

Имовина

- 4.8 Будуће економске користи садржане у имовини представљају потенцијал да, директно или индиректно, допринесу токовима готовине и готовинских еквивалената ентитета. Тај потенцијал може да буде производног типа и да буде део пословних активности ентитета. Он такође може да буде у облику могућности конверзије у готовину и готовинске еквиваленте или могућности да се редукују одливи готовине, као што је случај када алтернативни производни процес умањује трошкове производње.
- 4.9 Ентитет обично користи своју имовину за производњу добара или услуга који могу да задовоље жеље или потребе купаца; зато што та роба или услуге могу да задовоље такве жеље или потребе, купци су спремни за њих плате и према томе да допринесу токовима готовине ентитета. Готовина сама по себи пружа услугу ентитету због њене контроле над другим ресурсима.
- 4.10 Будуће економске користи садржане у имовини могу притицати у ентитет на више начина. На пример, имовина може да се:
- (а) користи засебно или у комбинацији са другом имовином у производњи добара или услуга које ентитет продаје;
 - (б) размени за другу имовину;
 - (ц) користи у измирењу обавезе или
 - (д) расподели власницима ентитета.
- 4.11 Много имовине, на пример, некретнине, постројења и опрема, имају физички облик. Међутим, физички облик није неопходан за постојање имовине; дакле патенти и ауторска права, на пример, су имовина уколико се од њих очекује прилив економских користи ентитету и ако их контролише ентитет.
- 4.12 Много имовине, на пример, потраживања и некретнине, су повезани за законским правима, укључујући и право власништва. У одређивању постојања имовине, право власништва није од суштинске важности; на овај начин, на пример, некретнина која је под лизингом је имовина ако ентитет контролише користи чије притицање је очекивано од некретнине. Иако је капацитет ентитета да контролише користи углавном последица законских права, одређена ставка и поред тога може да задовољи дефиницију имовине упркос томе што не постоји правна контрола. На пример, знање стечено из развојне активности може да задовољи дефиницију имовине када, услед чувања тајности таквог знања, ентитет контролише користи чије се притицање очекује по том основу.
- 4.13 Имовина ентитета су резултат прошлих трансакција или других прошлих догађаја. Ентитети углавном стичу имовину набавком или тако што их производе, али друге трансакције или догађаји могу генерисати имовину; примери укључују имовину коју ентитет прими од државе у склопу програма за подстицај економског раста у датој области и откривање минералних резерви. Трансакције или догађаји чији се настанак очекује у будућности сами по себи не представљају имовину; на тај начин, на пример, намера да се купе залихе сама по себи не задовољава дефиницију имовине.
- 4.14 Постоји уска веза између настанка трошкова и генерисања имовине, али подударност између њих није правило. Према томе, када ентитет прави трошкове, то може пружити доказ да су будуће користи очекиване, али није непобитан доказ да је дата ставка која задовољава дефиницију имовине која је прибављена. На сличан начин, одсуство повезаног трошка не искључује могућност да дата ставка испуњава дефиницију имовине и да је према томе кандидат за признавање у билансу стања; на пример, ставке које су предмет донације ентитету могу да задовоље дефиницију имовине.

Обавезе

- 4.15 Суштинска карактеристика обавезе је да ентитет има садашњу обавезу. Обавеза је дужност или одговорност за делање или извршење на одређени начин. Обавезе могу бити законски извршиве као последица обавезујућег уговора или законских захтева. То је углавном случај, на пример, са износима

који се плаћају за примљену робу и услуге. Обавезе такође настају, међутим, из уобичајене пословне праксе, обичаја и жеље да се одрже добри пословни односи или да се дела на правичан начин. Ако, на пример, ентитет одлучи у склопу своје политике да исправи грешке у својим производима, чак и ако оне постану уочљиве тек након истека гарантног рока, износи који се очекује да ће бити утрошени везано за већ продату робу су обавезе.

- 4.16 Потребно је направити разлику између садашње обавезе и будуће обавезе. Одлука руководства ентитета да у будућности стекне имовину сама по себи не доводи до настанка садашње обавезе. Обавеза углавном настаје само када се имовина испоручи или ентитет закључи неопозив уговор о куповини имовине. У последњем случају, неопозива природа уговора значи да економске последице због неиспуњења обавезе, на пример, због постојања значајне казне, остављају ентитету врло мало, готово никакво дискреционо право да избегне одлив ресурса ка другој страни.
- 4.17 Измирење садашње обавезе углавном значи да се ентитет одриче ресурса који садрже економске користи да би измирио потраживања друге стране. Измирење садашње обавезе може се извршити на више начина, на пример:
- (а) плаћањем у готовини;
 - (б) преносом друге имовине;
 - (ц) пружањем услуга;
 - (д) заменом те обавезе са другом обавезом; или
 - (е) конверзијом обавезе у капитал.
- Обавеза се такође може поништити на друге начине, као што је случај када се поверилац одрекне својих права или их прогласи неважећим.
- 4.18 Обавезе су резултат прошлих трансакција или других прошлих догађаја. Тако, на пример, набавком робе и коришћењем услуга настају обавезе према добављачима (осим у случају авансног плаћања или по испоруци) и примање кредита од банке резултира обавезом враћања тог кредита. Ентитет такође може да призна будуће рабате као обавезе на основу годишњих набавки од стране купаца; у том случају, продаја робе у прошлости је трансакција из које проистиче обавеза.
- 4.19 Неке обавезе се могу одмерити само уз коришћење процене у значајној мери. Неки ентитети такве обавезе описују као резервисања. У неким земљама, таква резервисања се не сматрају обавезама, јер је појам обавезе уско дефинисан тако да само обухвата износ који се могу утврдити без потребе за процењивањем. Дефиниција обавезе из параграфа 4.4 је заснована на ширем приступу. Тако да када резервисање укључује садашњу обавезу и задовољава остатак дефиниције, оно је обавеза чак и ако њен износ треба да се процени. Примери укључују резервисања за плаћања која се врше у склопу постојећих гаранција и резервисања за покриће обавеза по основу пензија.

Капитал

- 4.20 Иако је капитал дефинисан у параграфу 4.4 као резидуал, његово рашчлањавање у билансу стања је могуће. На пример, у регистрованом ентитету, новчани улози акционара, нераспоређена добит, резерве које представљају издвајања из нераспоређене добити и резерве које представљају корекције за одржање капитала могу се приказати засебно. Такве класификације могу бити релевантне за потребе доношења одлука корисника финансијских извештаја када указују на законска или друга ограничења ентитета везано за расподелу или друго располагање својим капиталом. У њима се такође одражава чињеница да стране са различитим власничким учешћем у ентитету имају различита права у погледу добијања дивиденде или исплате уложеног капитала.
- 4.21 Формирање резерви је понекад захтевано статутом или законом да би се ентитету и његовим повериоцима обезбедио додатан степен заштите од ефеката губитака. Остале резерве могу да се формирају ако национални порески прописи омогућују ослобођења или умањења пореских обавеза, за преносе у такве резерве. Постојање и величина таквих законских, статутарних и пореских резерви је врста информације која може бити релевантна за потребе одлучивања корисника. Преноси у такве резерве представљају издвајања из нераспоређене добити, а не расходе.
- 4.22 Износ по коме се капитал приказује у билансу стања зависи од одмеравања имовине и обавеза. Уобичајено је да збирни износ капитала само случајно буде исти као збирни износ тржишне вредности акција ентитета или као износ који би могао да се добије отуђењем нето имовине постепено у деловима или самог ентитета у целини под претпоставком сталности пословања.
- 4.23 Комерцијалне, индустријске и пословне активности често се спроводе кроз ентитете као што су правна лица са једним власником, ортачка друштва и трустови и различите врсте владиних пословних подухвата. Правни и законски оквир за такве ентитете често се разликује од оног који се примењује на

корпоративне ентитете. На пример, могуће је да постоји мали број, или да уопште не постоје ограничења у вези са расподелом власницима или другим корисницима износа који су укључени у капитал. Ипак, дефиниција капитала и остали аспекти овог *Концептуалног оквира* који се баве капиталом су одговарајући и за такве ентитете.

Резултат пословања

- 4.24 Добитак се често користи као мерило резултата пословања или као основадругих мерила, као што су принос на инвестицију или зарада по акцији. Елементи који су директно повезани са одмеравањем добитка су приходи и расходи. Признавање и одмеравање прихода и расхода, и према томе добитка, зависи делимично од концепата капитала и одржања капитала које ентитет користи у састављању својих финансијских извештаја. Ти концепти се разматрају у параграфима 4.57-4.65.
- 4.25 Елементи прихода и расхода дефинишу се као што следи:
- (а) Приходи су повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања имовине или смањења обавеза, која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса власника капитала.
 - (б) Расходи су смањења економских користи током обрачунског периода у облику одлива или смањења имовине или настанка обавеза, која имају за резултат смањење капитала који не представља смањење по основу расподеле власницима капитала.
- 4.26 Дефиниције прихода и расхода одређују њихове суштинске карактеристике, без намере да се утврде критеријуми који треба да се испуне ради њиховог признавања у билансу успеха. Критеријуми за признавање прихода и расхода се разматрају у параграфима 4.37-4.53.
- 4.27 Приходи и расходи се могу приказати у билансу успеха на различите начине тако да пруже информације које су релевантне за доношење економских одлука. На пример, уобичајена је пракса да се прави разлика између ставки прихода и расхода који настају услед редовних активности ентитета, и оних које не настају на тај начин. Разлика се прави на основу тога да је извор настанка дате ставке релевантан за процену способности ентитета да генерише готовину и готовинске еквиваленте у будућности; на пример, мала је вероватноћа да се споредне активности као што је отуђење дугорочне инвестиције редовно понављају. Када се на овај начин прави разлика између ставки, потребно је узети у обзир природу ентитета и његовог пословања. Ставке које настају из редовних активности ентитета могу бити неубичајене за други ентитет.
- 4.28 Прављење разлике између ставки прихода и расхода и њихово комбиновање на различите начине такође омогућава приказивање различитих мерила резултата пословања ентитета. Она могу имати различите степене обухвата. На пример, биланс успеха може да прикаже бруто маржу, добитак или губитак из редовног пословања пре опорезивања, добитак или губитак из редовног пословања после опорезивања, и добитак или губитак.

Приходи

- 4.29 Дефиниција прихода обухвата и приходе и добитке. Приход настаје у току редовних активности неког ентитета и има различите називе као што су приход од продаје, провизије, камате, дивиденде, тантијеме и закупнине.
- 4.30 Добици представљају друге ставке које испуњавају дефиницију прихода и могу, али и не морају, настати у оквиру редовног пословања ентитета. Добици представљају повећање економских користи и као такви се не разликују по својој природи од прихода. Према томе, они се не сматрају посебним елементом у овом *Концептуалном оквиру*.
- 4.31 Добици, на пример, укључују добитке од отуђења сталне имовине. Дефиниција прихода такође укључује нереализоване добитке; на пример, оне који настају из ревалоризације утрживих хартија од вредности и оне које су резултат повећања књиговодствене вредности дугорочне имовине. Када се добици признају у билансу успеха, они се углавном засебно приказују зато што је разумевање њих корисно за сврхе доношења економских одлука. Добици се често приказују у нето износу, умањени за повезане трошкове.
- 4.32 Различите врсте имовине могу бити примљене или бити увећане путем прихода; примери укључују готовину, потраживања и робу и услуге примљене у замену за испоручену робу и услуге. Приходи такође могу да настану као резултат измирења обавеза. На пример, ентитет може да пружи робу и услуге зајмодавцу ради измирења обавезе отплате неизмиреног кредита.

Расходи

- 4.33 Дефиниција расхода обухвата губитке, као и оне расходе који настају у току редовног пословања ентитета. Расходи који настају у току редовног пословања ентитета укључују, на пример, трошкове продаје, зараде и амортизацију. Они су углавном у виду одлива или смањења имовине као што су готовина и готовински еквиваленти, залихе, некретнине, постројења и опрема.
- 4.34 Губици представљају друге ставке које испуњавају дефиницију расхода и могу, али и не морају, настати у оквиру редовног пословања ентитета. Губици представљају смањење економских користи и као такви се не разликују по својој природи од других расхода. Према томе, они се не сматрају посебним елементом у овом *Концептуалном оквиру*.
- 4.35 Губици, на пример, укључују оне који су резултат непогода као што су поплаве, као и оне које настају услед отуђења сталне имовине. Дефиниција расхода такође укључује нереализоване губитке, на пример, који проистичу из ефеката раста девизног курса за страну валуту у којој се ентитет задужује. Када се губици признају у билансу успеха, они се углавном засебно приказују зато што је разумевање њих корисно за сврхе доношења економских одлука. Губици се често приказују у нето износу, умањени за повезане приходе.

Корекције у вези са одржањем капитала

- 4.36 Ревалоризација или корекције имовине и обавеза имају за последицу повећање или смањење капитала. Иако та повећања или смањења испуњавају дефиницију прихода и расхода, она се не укључују у биланс успеха у складу са одређеним концептима одржања капитала. Уместо тога, такве ставке се укључују у капитал као корекције у вези са одржањем капитала или као ревалоризационе резерве. Такви концепти одржања капитала се разматрају у параграфима 4.57-4.65 овог *Концептуалног оквира*.

Признавање елемената финансијских извештаја

- 4.37 Признавање је процес обухватања у билансу стања или билансу успеха ставке која испуњава дефиницију неког елемента и задовољава критеријуме признавања утврђених у параграфу 4.38. Оно укључује опис ставке у речима и у новчаном износу и укључивање тог износа у салда биланса стања или биланса успеха. Ставке које задовољавају критеријуме признавања треба признати у билансу стања или билансу успеха. Непризнавање таквих ставки не може се исправити кроз обелодањивање коришћене рачуноводствене политике нити у напоменама нити у другим објашњењима.
- 4.38 Ставка која испуњава дефиницију елемента се признаје ако:
- (а) је вероватно да ће доћи до прилива у или одлива из ентитета будуће економске користи повезане са том ставком; и
 - (б) ставка има цену коштања или вредност која се може поуздано одмерити.⁴
- 4.39 У оцењивању да ли ставка испуњава ове критеријуме и према томе се квалификује за признавање у финансијским извештајима, потребно је обратити пажњу на питања материјалности која су размотрена у Поглављу 3 *Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација*. Међуповезаност између елемената значи да ставка која испуњава дефиницију и критеријуме за дати елемент, на пример, имовину, аутоматски захтева признавање другог елемента, на пример, прихода или обавезе.

Вероватноћа будуће економске користи

- 4.40 Концепт вероватноће се користи у вези са критеријумима признавања са циљем да одрази степен неизвесности да ће доћи до прилива у или одлива из ентитета будуће економске користи повезане са датом ставком. Тај концепт је у складу са неизвесношћу која је својствена окружењу у коме ентитет послује. Процена степена неизвесности који се приписује токовима будућих економских користи праве се на основу доказа расположивих у време сачињавања финансијских извештаја. На пример, када је вероватно да ће потраживање које се дугује ентитету бити плаћено, онда је оправдано, у одсуству било ког доказа о супротном, да се потраживање призна као имовина. За велику популацију потраживања, међутим, одређени степен неплаћања се уобичајено сматра вероватним; те се према томе, признаје расход који представља очекивано смањење економских користи.

⁴ Информације су поуздане када су потпуне, неутралне и без грешака.

Поузданост одмеравања

- 4.41 Други критеријум за признавање ставке је да она има цену коштања или вредност која може поуздано да се одмери. У многим случајевима, цена коштања или вредност мора да се процени; коришћење разумних процена је кључни део састављања финансијских извештаја и не смањује њихову поузданост. Међутим, када није могуће направити разумну процену, ставка се онда не признаје нити у билансу стања нити у билансу успеха. На пример, очекивани приливи од судског спора могу испунити дефиницију како имовине тако и прихода, као и критеријум вероватноће за признавање; међутим, ако није могуће поуздано одмерити такво право, њега не треба признавати ни као имовину ни као приход; постојање права, међутим, оно се обелодањује у напоменама, објашњењима или помоћним табелама.
- 4.42 Ставка која у датом временском моменту не испуњава критеријуме за признавање из параграфа 4.38 може да се квалификује за признавање у будућности као резултат будућих околности или догађаја.
- 4.43 Ставка која поседује суштинске карактеристике елемента, али не испуњава критеријуме за признавање ипак може да се оправдано обелодани у напоменама, објашњењима или помоћним табелама. То јесте одговарајуће када се сазнање о ставци сматра релевантним за процену финансијског стања, резултата пословања и промена у финансијском стању ентитета од стране корисника финансијских извештаја.

Признавање имовине

- 4.44 Имовина се признаје у билансу стања када је прилив будућих економских користи у ентитет вероватан, и када имовина има цену коштања или вредност која се може поуздано одмерити.
- 4.45 Имовина се не признаје у билансу стања када је настао расход за који се сматра мало вероватним да ће резултирати приливом економских користи у ентитет након текућег обрачунског периода. Уместо тога, таква трансакција резултира у признавању расхода у билансу успеха. Таква третман не имплицира да намера руководства у прављењу расхода није била да се генеришу будуће економске користи за ентитет, нити да је руководство било обмануто. Једина импликација јесте да је степен неизвесности да ће економске користи притицати у ентитет после текућег обрачунског периода недовољан да оправда признавање имовине.

Признавање обавеза

- 4.46 Обавеза се признаје у билансу стања када је вероватно да ће одлив ресурса који садрже економске користи бити последица измирења садашње обавезе и када се износ по коме ће се измирење извршити може поуздано одмерити. У пракси, обавезе по уговорима које су једнако пропорционално неизвршене (на пример, обавезе за наручене залихе које још увек нису примљене) генерално се не признају као обавезе у финансијским извештајима. Међутим, такве обавезе могу испунити дефиницију обавезе и, под условом да су критеријуми признавања испуњени у датим околностима, могу се квалификовати за признавање. У таквим околностима, признавање обавезе захтева и признавање са њом повезане имовине или расхода.

Признавање прихода

- 4.47 Приход се признаје у билансу успеха када настане повећање будућих економских користи, повезано са повећањем имовине или смањењем обавеза, и које може поуздано да се одмери. То фактички значи да се признавање прихода одвија подударно са признавањем повећања имовине или смањења обавеза (на пример, нето повећање имовине које проистиче из продаје робе или услуга, или смањење обавеза које проистиче из отпустадуга).
- 4.48 Процедуре које се уобичајено усвајају у пракси за признавање прихода, на пример захтев да приход треба да је зарађен, представљају примену критеријума признавања из овог *Концептуалног оквира*. Такве процедуре су генерално усмерене на ограничење признавања прихода за оне ставке које се могу поуздано одмерити и које имају довољан степен извесности.

Признавање расхода

- 4.49 Расходи се признаје у билансу успеха када настане смањење будућих економских користи, повезано са смањењем имовине или повећањем обавеза, и које може поуздано да се одмери. То фактички значи да се признавање расхода одвија подударно са признавањем повећања обавеза или смањења имовине (на пример, временско разграничење права запослених на примања или амортизација опреме).

- 4.50 Расходи се признају у билансу успеха на основу директне повезаности између насталих трошкова и реализације појединачних ставки прихода. Тај процес, који се уобичајено назива упаривањем расхода са приходима, састоји се од истовременог или комбинованог признавања прихода и расхода који резултирају директно односно заједнички из исте трансакције или другог догађаја; на пример, различите компоненте расхода које чине трошкове продате робе се признају истовремено за приходима по основу продаје робе. Међутим, примена концепта упаривања у складу са овим *Концептуалним оквиром* не дозвољава признавање ставки у билансу стања које не испуњавају дефиницију имовине или обавеза.
- 4.51 Када се очекује настанак економских користи током неколико обрачунских периода и када је могуће успоставити везу са приходима само у општем или индиректном смислу, онда се расходи признају у билансу успеха на основу систематичних и рационалних процедура алокације. То је често неопходно у признавању расхода повезаних са коришћењем имовине као што су некретнине, постројења, опрема, гудвил, патенти и робне марке; у таквим случајевима расход се назива амортизацијом. Такве процедуре алокације имају за циљ признавање расхода у обрачунским периодима у којима се економске користи повезане са таквим ставкама троше или престају да постоје.
- 4.52 Расход се признаје у билансу успеха одмах када расход не производи било какве будуће економске користи или када, у мери у којој је то случај, будуће економске користи се не квалификују, односно престану да се квалификују за признавање у билансу стања као имовина.
- 4.53 Расход се такође признаје у билансу успеха у оним случајевима када обавеза настане без признавања имовине, као у случају настанка обавезе у вези са гаранцијом за производе.

Одмеравање елемената финансијских извештаја

- 4.54 Одмеравање је процес утврђивања монетарних износа по којима се елементи финансијских извештаја признају и књиже у билансу стања и билансу успеха. То укључује одабир конкретне основе одмеравања.
- 4.55 Одређени број различитих основа одмеравања се користи у различитој мери и у различитим комбинацијама у финансијским извештајима. Оне обухватају следеће:
- (а) *Историјски трошак*. Имовина се евидентира у висине износа готовине или готовинских еквивалената који је плаћен или фер вредности надокнаде дате за њихово стицање у моменту њиховог стицања. Обавезе се евидентирају по износу примљене надокнаде у замену за обавезу, или у неким околностима (на пример, порез на добитак), у износу готовине или готовинског еквивалента за који се очекује да ће бити плаћени за измирење обавезе у току редовног пословања.
 - (б) *Текући трошак*. Имовина се приказује у висини износа готовине или готовинских еквивалената који би требало да се плати да би се иста или еквивалентна имовина тренутно стекла. Обавезе се књиже по недисконтованом износу готовине или готовинског еквивалента који би био неопходан да се обавеза измири у текућем периоду.
 - (ц) *Остварива вредност (вредност измирења)*. Имовина се приказује у висини износа готовине или готовинских еквивалената који би тренутно могао да се добије од продаје имовине редовном продајом. Обавезе се књиже по њиховој вредности измирења; односно, по недисконтованом износу готовине или готовинског еквивалента који би био неопходан да се обавеза измири у оквиру редовног пословања.
 - (д) *Садашња вредност*. Имовина се приказује по садашњој дисконтованој вредности будућих нето готовинских прилива за које се очекује да ће их ставка генерисати у току редовног пословања. Обавезе се књиже по садашњој дисконтованој вредности будућих нето готовинских одлива за које се очекује да ће бити неопходни за измирење обавезе у току редовног пословања.
- 4.56 Основ одмеравања који ентитети најчешће користе у припреми својих финансијских извештаја је историјски трошак. Тај основ се често комбинује са другим основама одмеравања. На пример, залихе се углавном књиже по нижој од следећа два износа: набавне вредности и нето оствариве вредности, утрживе хартије од вредности се књиже по тржишној вредности, док се обавезе за пензије књиже по садашњој вредности. Надаље, неки ентитети користе основу текућег трошка као одговор на немогућност коришћења рачуноводственог модела историјског трошка за обухватање ефеката промена у ценама немонетарне имовине.

Концепти капитала и одржања капитала

Концепти капитала

- 4.57 Већина ентитета усваја финансијски концепт капитала у сачињавању својих финансијских извештаја. У складу са финансијским концептом капитала, као што је инвестиран новац или инвестирана куповна моћ, капитал је синоним са нето имовином или капиталом ентитета. У складу са физичким концептом капитала, као што је оперативна способност, капитал се сматра производним капацитетом ентитета на основу, на пример, јединица производа на дан.
- 4.58 Одабир одговарајућег концепта капитала од стране ентитета треба да буде заснован на потребама корисника његових финансијских извештаја. Према томе, финансијски концепт капитала треба да се усвоји ако су корисници финансијских извештаја превасходно заинтересовани за одржање номиналног инвестираног капитала или куповне моћи инвестираног капитала. Ако је, међутим, главно интересовање корисника за оперативне способности ентитета, онда треба користити физички концепт капитала. Изабран концепт указује на циљ који треба да се постигне у утврђивању добитка, чак иако могу постојати тешкоће приликом одмеравања у примени концепта у пракси.

Концепти одржања капитала и утврђивање добитка

- 4.59 Из концепата капитала у параграфу 4.57 произилазе концепти одржања капитала који следе:
- (а) *Одржање финансијског капитала.* У складу са овим концептом, добитак је једино зарађен ако финансијски (или новчани) износ нето имовине на крају периода превазилази финансијски (или новчани) износ нето имовине на почетку периода, након изузећа сваке расподеле према или уплата од стране власника у току периода. Одржање финансијског капитала може се одмеравати или у номиналним монетарним јединицама или у јединицама константне куповне моћи.
- (б) *Одржање физичког капитала.* У складу са овим концептом, добитак је једино остварен ако физички производни капацитет (или оперативни капацитет) ентитета (или ресурса или средстава потребних за постизање тог капацитета) на крају периода превазилази физички производни капацитет на почетку периода, након изузећа сваке расподеле према или уплата од стране власника у току периода.
- 4.60 Концепт одржања капитала се бави начином на који ентитет дефинише капитал који он настоји да одржи. Он пружа везу између концепта капитала и концепта добитка, зато што пружа референтну тачку за одмеравање добитка; он је предуслов за прављење разлике између приноса на капитал ентитета и његовог повраћаја капитала; једино приливи имовине који превазилазе износе потребне за одржање капитала се могу сматрати добитком и према томе приносом на капитал. Према томе, добитак је резидуални износ који преостаје након што су расходи (укључујући и корекције у вези са одржањем капитала, када је то потребно) одузети од прихода. Ако расходи превазилазе приходе, онда је резидуални износ губитак.
- 4.61 Концепт одржања физичког капитала захтева усвајање основе одмеравања засноване на текућем трошку. Концепт одржања финансијског капитала, међутим, не захтева коришћење посебне основе одмеравања. Одабир основе у складу са овим концептом зависи од врсте финансијског капитала који ентитет настоји да одржи.
- 4.62 Главна разлика између два концепта одржања капитала је у третману ефеката промена у ценама имовине и обавеза ентитета. У општем смислу, ентитет одржава свој капитал ако има исту количину капитала на крају периода као што је имао на почетку периода. Сваки износ изнад и преко оног неопходног за одржање капитала на почетку периода је добитак.
- 4.63 У складу са концептом одржања финансијског капитала, по коме се капитал дефинише у смислу номиналних монетарних јединица, добитак представља повећање номиналног новчаног капитала у току периода. На тај начин, повећања у ценама имовине која се држи у току периода, што се уобичајено назива добитак од држања, у концептуалном смислу представља добитак. Они се не морају признати као такви, међутим, све до момента када се имовина отуђи у трансакцији размене. Када се концепт одржања финансијског капитала дефинише у смислу јединица константне куповне моћи, добитак представља повећање инвестиране куповне моћи у току периода. На тај начин, само онај део повећања у цени имовине који превазилази повећање у општем нивоу цена се сматра добитком. Преостали део повећања се третира као корекција у вези са одржањем капитала и, према томе, као део капитала.
- 4.64 У складу са концептом одржања физичког капитала, по коме се капитал дефинише у смислу физичког производног капацитета, добитак представља повећање тог капитала у току периода. Све промене цена

које утичу на имовину и обавезе ентитета сматрају се променама у одмеравању физичког производног капацитета ентитета; према томе, оне се третирају као корекције у вези са одржањем капитала које су део капитала, а не као добитак.

- 4.65 Одабир основе одмеравања и концепта одржања капитала одређује рачуноводствени модел који се користи у сачињавању финансијских извештаја. Различити рачуноводствени модели имају различите степене релевантности и поузданости и, као што је случај за друге области, руководство мора да настоји да постигне равнотежу између релевантности и поузданости. Овај *Концептуални оквир* је примењив за различите рачуноводствене моделе и пружа смернице за припрему и презентацију финансијских извештаја структурираних у складу са одабраним моделом. У овом моменту, Одбор нема намеру да пропише појединачни модел, сем за изузетне околности, као што је случај са ентитетима који извештавају у валути хиперинфлаторне привреде. Та намера, међутим, ће бити предмет ревидириња у светлу светских дешавања.