

# Konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje

## Poglavlje 1: Cilj financijskog izvještavanja opće namjene

### Uvod

---

- C1. Cilj sastavljanja financijskih izvještaja opće namjene čini osnovu *Konceptualnog okvira*. Ostali aspekti *Konceptualnog okvira* – koncept izvještajnog subjekta, kvalitativna obilježja i ograničenja korisnih financijskih informacija, elementi financijskih izvještaja, priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje – logički proizlaze iz cilja.

### Cilj, korisnost i ograničenja financijskog izvještavanja opće namjene

---

- C2. Cilj financijskog izvještavanja opće namjene<sup>1</sup> je pružiti financijske informacije o izvještajnom subjektu koje su korisne postojećim i potencijalnim ulagačima, zajmodavcima i ostalim vjerovnicima u donošenju odluka o osiguranju sredstava za taj subjekt. Takve odluke uključuju kupovinu, prodaju ili držanje vlasničkih ili dužničkih instrumenata, te davanje ili izmirivanje zajmova ili drugih oblika kredita.
- C3. Odluke postojećih i potencijalnih ulagača o kupovini, prodaji ili držanju vlasničkih ili dužničkih instrumenata ovise od povrata koji očekuju od ulaganja u te instrumente, na primjer od dividendi, plaćanja glavnice i kamata ili povećanja tržišnih cijena. Slično tome, odluke postojećih i potencijalnih zajmodavaca i ostalih vjerovnika o davanju ili izmirivanju zajmova i drugih oblika kredita ovise od plaćanja glavnice i kamata ili drugih povrata koje očekuju. Očekivanja ulagača, zajmodavaca i ostalih vjerovnika da će ostvariti povrat ovise od njihove procjene iznosa, vremenske dinamike i neizvjesnosti (izgleda za) budućih neto novčanih priljeva u subjekt. Sukladno tome, postojeći i potencijalni ulagači, zajmodavci i ostali vjerovnici imaju potrebu za informacijama koje će im pomoći procijeniti izgleda za buduće neto novčane priljeve u subjekt.
- C4. Da bi procijenili izgleda subjekta za budućim neto novčanim priljevima, postojeći i potencijalni ulagači, zajmodavci i ostali vjerovnici trebaju informacije o resursima subjekta, potraživanjima od subjekta, i koliko efikasno i djelotvorno uprava i upravni odbor<sup>2</sup> subjekta ispunjavaju svoje obveze u korištenju resursima subjekta. U primjere takvih odgovornosti spadaju zaštita resursa subjekta od nepovoljnih učinaka ekonomskih faktora kao što su promjene cijena i tehnološke promjene i osiguranje da subjekt djeluje u skladu sa važećim zakonima, propisima i ugovornim odredbama. Informacije o ispunjavanju odgovornosti uprave su također korisne i za donošenje odluka postojećih ulagača, zajmodavaca i ostalih vjerovnika koji imaju pravo glasa ili na neki drugi način utječu na postupke uprave.
- C5. Mnogi postojeći i potencijalni ulagači, zajmodavci i ostali vjerovnici ne mogu zahtijevati da izvještajni subjekti dostavljaju informacije izravno njima i

---

1 U cijelom ovom *Konceptualnom okviru*, pojmovi *financijski izvještaj* i *financijsko izvještavanje* odnose se na *financijske izvještaje opće namjene* i *financijsko izvještavanje opće namjene*, osim ako nije izričito navedeno drugačije.

2 U cijelom ovom *Konceptualnom okviru*, pojam *uprava* odnosi se na *upravu* i *upravni odbor* subjekta, osim ako nije izričito navedeno drugačije.

moraju se osloniti na financijske izvještaje opće namjene za većinu financijskih informacija koje su im potrebne. Sukladno tome, oni su primarni korisnici kojima su financijski izvještaji opće namjene namijenjeni.

- C6. Međutim, financijski izvještaji opće namjene ne pružaju, i ne mogu pružiti sve informacije koje su potrebne postojećim i potencijalnim ulagačima, zajmodavcima i ostalim vjerovnicima. Ovi korisnici trebaju razmotriti relevantne informacije iz drugih izvora, na primjer, općih ekonomskih uvjeta i očekivanja, političkih zbivanja i političke klime, i predviđanja trendova u industriji i poduzeću.
- C7. Financijski izvještaji opće namjene nemaju svrhu da prikažu vrijednost izvještajnog subjekta, već da pruže informacije koje će pomoći postojećim i potencijalnim ulagačima, zajmodavcima i ostalim vjerovnicima da procijene vrijednost izvještajnog subjekta.
- C8. Pojedinačni primarni korisnici imaju različite i, moguće je, suprotne potrebe i želje za informacijama. U razvijanju standarda financijskog izvještavanja, Odbor će nastojati da pruži takav skup informacija koje će zadovoljiti potrebe maksimalnog broja primarnih korisnika. Međutim, fokusiranje na zajedničke potrebe za informacijama ne sprječava izvještajne subjekte da uključe i dodatne informacije koje su najkorisnije za određenu podgrupu primarnih korisnika.
- C9. Uprava izvještajnog subjekta je također zainteresirana za financijske informacije o subjektu. Međutim, uprava se ne mora oslanjati na financijske izvještaje opće namjene jer je u stanju interno pribaviti financijske informacije koje su joj potrebne.
- C10. Ostalim stranama, kao što su regulatorna tijela i javnost koja ne uključuje ulagače, zajmodavce i ostale vjerovnike, financijski izvještaji opće namjene također mogu biti korisni. Međutim, ovi izvještaji nisu primarno usmjereni na te ostale skupine.
- C11. Financijski izvještaji se u velikoj mjeri zasnivaju na procjenama, prosuđivanjima i modelima, a ne na egzaktnim prikazima. *Konceptualni okvir* uspostavlja koncepte na kojima se temelje te procjene, prosuđivanja i modeli. Ovi koncepti su cilj kojem teže Odbor i oni koji sastavljaju financijske izvještaje. Kao što je slučaj sa većinom ciljeva, tako nije vjerojatno ni da će vizija *Konceptualnog okvira* o idealnim financijskom izvještavanju biti ostvarena u cijelosti, bar ne u kratkom roku, jer je potrebno vrijeme da se razumiju, prihvate i implementiraju novi načini analiziranja transakcija i drugih događaja. Ipak, uspostavljanje cilja prema kojem se teži je bitno da se financijsko izvještavanje razvija kako bi postalo korisnije.

## **Informacije o ekonomskim resursima, potraživanjima od subjekta i promjenama u resursima i potraživanjima**

---

- C12. Financijski izvještaji opće namjene pružaju informacije o financijskom položaju izvještajnog subjekta, a to su informacije o ekonomskim resursima i potraživanjima od izvještajnog subjekta. Financijski izvještaji pružaju i informacije o učincima transakcija i drugih događaja koji mijenjaju ekonomske resurse i potraživanja od izvještajnog subjekta. Obje vrste informacija predstavljaju koristan input za donošenje odluka o osiguranju resursa za subjekt.

## **Ekonomski resursi i potraživanja**

- C13. Informacije o prirodi i iznosima ekonomskih resursa i potraživanja izvještajnog subjekta mogu pomoći korisnicima da identificiraju financijske snage i slabosti izvještajnog subjekta. Ove informacije mogu pomoći korisnicima da procijene likvidnost i solventnost izvještajnog subjekta, njegove potrebe za dodatnim financiranjem, i kolika je vjerojatnost da bude uspješan u pribavljanju tog financiranja. Informacije o prioritetima i zahtjevima za plaćanje postojećih potraživanja pomažu korisnicima da predvide kako će se budući novčani tokovi raspodijeliti između onih koji imaju potraživanje od izvještajnog subjekta.
- C14. Različite vrste ekonomskih resursa različito utječu na procjenu korisnika o vjerojatnostima izvještajnog subjekta za buduće novčane tokove. Neki budući novčani tokovi rezultiraju izravno iz postojećih ekonomskih resursa, kao što su potraživanja od kupaca. Drugi novčani tokovi rezultiraju iz korištenja kombinacije nekoliko resursa za proizvodnju i prodaju dobara ili usluga kupcima. Iako se ovi novčani tokovi ne mogu identificirati sa pojedinim ekonomskim resursima (ili potraživanjima), korisnici financijskih izvještaja trebaju znati prirodu i iznos resursa raspoloživih za korištenje u poslovanju izvještajnog subjekta.

## **Promjene u ekonomskim resursima i potraživanjima**

- C15. Promjene u ekonomskim resursima i potraživanjima od izvještajnog subjekta proizlaze iz financijskog rezultata tog subjekta (vidjeti točke C17.-C20.) i drugih događaja ili transakcija kao što su izdavanje dužničkih ili vlasničkih instrumenata (vidjeti točku C21). Da bi pravilno procijenili vjerojatnosti za buduće novčane tokove izvještajnog subjekta, korisnici moraju biti u stanju razlikovati ove dvije promjene.
- C16. Informacije o financijskom rezultatu izvještajnog subjekta pomažu korisnicima da shvate povrat koji je taj subjekt ostvario na svoje ekonomske resurse. Informacije o povratu koji je subjekt ostvario predstavljaju pokazatelj koliko dobro je uprava ispunila svoje obveze da efikasno i djelotvorno koristi resurse izvještajnog subjekta. Informacije o varijabilnosti i komponentama tog povrata su također značajne, naročito u procjenjivanju neizvjesnosti budućih novčanih tokova. Informacije o prošlom financijskom rezultatu izvještajnog subjekta i o tome kako je njegova uprava ispunila svoje obveze obično pomažu u predviđanju budućih povrata na ekonomske resurse tog subjekta.

## **Financijska uspješnost koja se temelji na računovodstvenom načelu nastanka događaja**

- C17. Računovodstveno načelo nastanka događaja prikazuje učinke transakcija i drugih događaja i okolnosti na ekonomske resurse i potraživanja izvještajnog subjekta u razdobljima u kojim ti učinci nastaju, čak i kada se uplate i isplate novca izvrše u nekom drugom razdoblju. Ovo je važno zato što informacije o ekonomskim resursima i potraživanjima izvještajnog subjekta i promjenama u njegovim ekonomskim resursima i potraživanjima tijekom razdoblja predstavljaju bolju osnovu za procjenjivanje prošlih i budućih rezultata tog subjekta nego samo informacije o novčanim uplatama i isplatama izvršenim tijekom tog razdoblja.

- C18. Informacije o financijskom rezultatu izvještajnog subjekta tijekom razdoblja, koji se odražava u promjenama u njegovim ekonomskim resursima i potraživanjima, osim pribavljanja dodatnih resursa izravno od ulagača i vjerovnika (vidjeti točku C21), korisne su za procjenjivanje prošle i buduće sposobnosti subjekta da stvara neto novčane priljeve. Te informacije ukazuju na mjeru do koje je izvještajni subjekt povećao svoje raspoložive ekonomske resurse, a samim tim i svoj kapacitet za stvaranje neto novčanih priljeva kroz svoje poslovanje a ne pribavljanjem dodatnih resursa izravno od ulagača i vjerovnika.
- C19. Informacije o financijskom rezultatu izvještajnog subjekta tijekom razdoblja mogu također ukazati na mjeru u kojoj su događaji, kao što su promjene u tržišnim cijenama ili kamatnim stopama, povećali ili smanjili ekonomske resurse i potraživanja subjekta, i na taj način utjecali na sposobnost subjekta da stvara neto novčane priljeve.

### **Financijska uspješnost koja se temelji na načelu nastalih novčanih tokova**

- C20. Informacije o novčanim priljevima izvještajnog subjekta tijekom razdoblja također pomažu korisnicima da procijene sposobnost subjekta da stvara buduće neto novčane priljeve. One pokazuju način na koji izvještajni subjekt pribavlja i troši novac, uključujući informacije o zaduživanju i otplati duga, novčanim dividendama ili drugim vrstama raspodjele novca ulagačima, i drugim faktorima koji mogu utjecati na likvidnost ili solventnost subjekta. Informacije o tokovima novca pomažu korisnicima da shvate poslovanje izvještajnog subjekta, procjenjuju njegove financijske i ulagačke aktivnosti, procijene njegovu likvidnost i solventnost i protumače ostale informacije o financijskim rezultatima.

### **Promjene u ekonomskim resursima i potraživanjima koje ne proizlaze iz financijskog rezultata**

- C21. Ekonomski resursi i potraživanja od izvještajnog subjekta se mogu mijenjati i iz drugih razloga koji nisu financijski rezultat, kao što je izdavanje dodatnih vlasničkih dionica. Informacije o ovakvoj vrsti promjena su neophodne kako bi korisnici stekli potpuno razumijevanje zašto je došlo do promjena u ekonomskim resursima i potraživanjima od izvještajnog subjekta i koje implikacije te promjene imaju na njegove buduće rezultate.

## **POGLAVLJE 2: IZVJEŠTAJNI SUBJEKT**

*[naknadno će se dodati]*

## Poglavlje 3: Kvalitativna obilježja korisnih financijskih informacija

### Uvod

---

- KK1. Kvalitativna obilježja korisnih financijskih informacija koja se razmatraju u ovom poglavlju identificiraju vrste informacija koje će vjerojatno biti najkorisnije postojećim i potencijalnim ulagačima, zajmodavcima i ostalim vjerovnicima za donošenje odluka o izvještajnom subjektu na osnovu informacija u njegovom financijskom izvještaju (financijske informacije).
- KK2. Financijski izvještaji pružaju informacije o ekonomskim resursima izvještajnog subjekta, potraživanjima od izvještajnog subjekta i učincima transakcija i drugih događaja i okolnosti koje mijenjaju te resurse i potraživanja. (Takve informacije se u *Konceptualnom okviru* navode kao informacije o ekonomskim pojavama). Neki financijski izvještaji također uključuju objašnjenja o očekivanjima uprave i strategijama vezanim za izvještajni subjekt, kao i druge vrste informacija koje se odnose na budućnost.
- KK3. Kvalitativna obilježja korisnih financijskih informacija<sup>3</sup> primjenjuju se na financijske informacije koje su dane u financijskim izvještajima, kao i na financijske informacije osigurane na drugi način. Troškovi, koji predstavljaju sveprisutno ograničenje sposobnosti izvještajnog subjekta da pruži korisne financijske informacije, primjenjuju se na sličan način. Međutim, razmatranja u primjeni kvalitativnih obilježja i troškovnih ograničenja mogu se razlikovati za različite vrste informacija. Na primjer, njihova primjena na informacije koje se odnose na budućnost može se razlikovati od njihove primjene na informacije o postojećim ekonomskim resursima i potraživanjima i na promjene u tim resursima i potraživanjima.

### Kvalitativna obilježja korisnih financijskih informacija

---

- KK4. Da bi financijske informacije bile korisne, one moraju biti relevantne i fer prezentirati ono što predstavljaju. Korisnost financijskih informacija se povećava ako su one usporedive, provjerljive, pravovremene i razumljive.

#### Fundamentalna kvalitativna obilježja

- KK5. Fundamentalna kvalitativna obilježja su *relevantnost* i *fer prezentiranje*.

#### Relevantnost

- KK6. Relevantne financijske informacije mogu utjecati na odluke koje korisnici donose. Informacije mogu utjecati na odluku čak i ako se neki korisnici opredijele da ih ne iskoriste ili ako o njima već imaju saznanja iz drugih izvora.
- KK7. Financijske informacije mogu utjecati na odluke ako imaju vrijednost predviđanja, vrijednost potvrđivanja, ili obje.

---

<sup>3</sup> U cijelom ovom *Konceptualnom okviru*, pojmovi *kvalitativna obilježja* i *ograničenja* odnose se na kvalitativna obilježja i ograničenja korisnih financijskih informacija.

- KK8. Financijske informacije imaju vrijednost predviđanja ako se mogu koristiti kao input u procesima koje korisnici primjenjuju za predviđanje budućih ishoda. Financijske informacije ne moraju biti predviđanja ili prognoze da bi imale vrijednost predviđanja. Korisnici primjenjuju financijske informacije koje imaju vrijednost predviđanja u izradi svojih vlastitih prognoza.
- KK9. Financijske informacije imaju vrijednost potvrđivanja ako daju povratnu informaciju (potvrdu ili promjenu) o prethodnim procjenama.
- KK10. Vrijednost predviđanja i vrijednost potvrđivanja financijskih informacija su uzajamno povezane. Informacije koje imaju vrijednost predviđanja često imaju i vrijednost potvrđivanja. Na primjer, informacija o prihodima za tekuću godinu, koja se može koristiti kao osnovica za predviđanje prihoda u budućim godinama, također se može koristiti i za uspoređivanje sa predviđanjima prihoda za tekuću godinu koja su napravljena prethodnih godina. Rezultati tih usporedbi mogu pomoći korisniku da ispravi i poboljša procese koji su korišteni u prethodnim predviđanjima.

### *Značajnost*

- KK11. Informacije su značajne ako njihovo izostavljanje ili pogrešno prikazivanje može utjecati na odluke koje korisnici donose na osnovu financijskih informacija o određenom izvještajnom subjektu. Drugim riječima, značajnost je aspekt relevantnosti svojstven određenom subjektu koji se temelji na vrsti ili veličini, ili i na vrsti i na veličini stavki na koje se informacije odnose, u kontekstu financijskog izvještaja pojedinog subjekta. Sukladno tome, Odbor ne može odrediti jedinstveni kvantitativni prag značajnosti niti unaprijed odrediti šta može biti značajno u određenoj situaciji.

### **Fer prezentiranje**

- KK12. Financijski izvještaji predstavljaju ekonomske pojave u obliku riječi i brojeva. Da bi bile korisne, financijske informacije ne samo da moraju predstavljati relevantne pojave, već i fer prezentirati pojave koje predstavljaju. Za savršeno fer prezentiranje, prikaz treba imati tri obilježja. Treba biti *potpun*, *neutralan* i *bez grešaka*. Naravno, savršenstvo je teško, ako je uopće, dostižno. Cilj Odbora je da se ove kvalitete ostvare do maksimuma koji je moguće postići.
- KK13. Potpuni prikaz obuhvaća sve informacije potrebne da korisnik razumije pojavu koja se prikazuje, uključujući sve neophodne opise i objašnjenja. Na primjer, potpuni prikaz skupine imovine bi uključio, kao minimum, opis prirode imovine u grupi, numerički prikaz svake pojedinačne imovine u grupi, i opis toga šta predstavlja numerički prikaz (na primjer, izvorni trošak, korigirani trošak ili fer vrijednost). Za neke stavke, potpuni prikaz može podrazumijevati i objašnjenje značajnih činjenica o kvaliteti i prirodi stavki, faktora i okolnosti koje mogu da utječu na njihovu kvalitetu i prirodu, i procesa koji je korišten za određivanje numeričkog prikaza.
- KK14. Neutralan prikaz je nepristran u odabiru ili prezentiranju financijskih informacija. Neutralan prikaz nije iskrivljen, ponderiran, ne stavlja naglasak niti umanjuje ili na drugi način manipulira podacima kako bi povećao vjerojatnoću da će korisnici prihvatiti financijske informacije na pozitivan ili negativan način. Neutralne informacije ne podrazumijevaju informacije bez svrhe ili utjecaja na



ponašanje. Sasvim suprotno, relevantne financijske informacije, po definiciji, imaju sposobnost da utječu na odluke korisnika.

- KK15. Fer prezentiranje ne podrazumijeva točnost u svakom pogledu. Bez grešaka znači da nema grešaka ili propusta u opisu pojave i da je proces koji je korišten za sastavljanje prezentiranih informacija odabran i primijenjen bez grešaka u samom procesu. U ovom kontekstu, bez grešaka ne znači savršenu točnost u svakom pogledu. Na primjer, procjena neuočljive cijene ili vrijednosti ne može se odrediti kao točna ili netočna. Međutim, prikazivanje te procjene može da bude vjerodostojno ako je taj iznos opisan jasno i točno kao procjena, ako su priroda i ograničenja procesa procjenjivanja objašnjeni, i ako nisu pravljene pogreške u odabiru i primjeni odgovarajućih procesa za procjenu.
- KK16. Fer prezentiranje, samo po sebi, ne rezultira obvezno korisnim informacijama. Na primjer, izvještajni subjekt može da dobije nekretnine, postrojenja i opremu putem državnih potpora. Očito je da bi izvještavanje da je subjekt stekao imovinu bez naknade fer prezentiralo njegovu nabavnu vrijednost, ali takva informacija vjerojatno ne bi bila posebno korisna. Malo suptilniji primjer predstavlja procjena iznosa za koji se treba korigirati knjigovodstvena vrijednost imovine da bi se prikazalo umanjenje vrijednosti te imovine. Ta procjena može biti fer prikaz ako je izvještajni subjekt ispravno primijenio odgovarajući proces, ispravno opisao procjenu i objasnio sve neizvjesnosti koje značajno utječu na tu procjenu. Međutim, ako je razina neizvjesnosti u takvoj procjeni dovoljno velika, ta procjena neće biti posebno korisna. Drugim riječima, relevantnost fer prezentiranja takve imovine je upitna. Ako ne postoji drugi prikaz, koji je vjerodostojniji, onda ta procjena može da pruži najbolju raspoloživu informaciju.

### **Primjena fundamentalnih kvalitativnih obilježja**

- KK17. Da bi bile korisne, informacije moraju biti i relevantne i fer prezentirane. Ni fer prezentirane nevažne pojave, niti nevjerodostojno prezentirane relevantne pojave ne može pomoći korisnicima da donesu dobre odluke.
- KK18. Najefikasniji i najdjelotvorniji proces za primjenjivanje fundamentalnih kvalitativnih obilježja bi obično bio sljedeći (ovisno od učinaka poboljšanja obilježja i troškovnih ograničenja koje su u ovom primjeru ne razmatraju). Prvo, identificirati ekonomsku pojavu koja potencijalno može biti od koristi za korisnike financijskih informacija izvještajnog subjekta. Drugo, identificirati vrstu informacija o toj pojavi koje bi bile najrelevantnije, ako su raspoložive i mogu se fer prezentirati. Treće, utvrditi jesu li informacije raspoložive i mogu li se fer prezentirati. Ako jesu, proces zadovoljavanja fundamentalnih kvalitativnih obilježja tu završava. Ako nisu, proces se ponavlja za sljedeću najrelevantniju vrstu informacija.

### **Poboljšavajuće kvalitativna obilježja**

- KK19. *Usporedivost, provjerljivost, pravovremenost i razumljivost* su kvalitativna obilježja koja poboljšavaju korisnost informacija koje su relevantne i fer prezentirane. Poboljšavajuća kvalitativna obilježja također mogu pomoći u određivanju koji od dva načina se treba koristiti za prikaz neke pojave, ako se oba smatraju jednako relevantnim i fer prezentiranim.

## Usporedivost

- KK20. Odluke korisnika uključuju biranje između alternativa, na primjer, prodaje ili držanja neke investicije, ili ulaganja u jedan izvještajni subjekt ili drugi. Sukladno tome, informacije o izvještajnom subjektu su korisnije ako se mogu usporediti sa sličnim informacijama o drugim subjektima i sa sličnim informacijama o istom subjektu za neko drugo razdoblje ili drugi datum.
- KK21. Usporedivost je kvalitativno obilježja koja omogućava korisnicima da identificiraju i razumiju sličnosti i razlike između stavki. Za razliku od drugih kvalitativnih obilježja, usporedivost se ne odnosi samo na jednu stavku. Uspoređivanje zahtijeva najmanje dvije stavke.
- KK22. Dosljednost, iako je povezana sa usporedivošću, ne znači istu stvar. Dosljednost se odnosi na korištenje istih metoda za iste stavke, ili iz jednog razdoblja u drugo za isti izvještajni subjekt, ili u okviru istog razdoblja za različite subjekte. Usporedivost je cilj; dosljednost pomaže da se taj cilj ostvari.
- KK23. Usporedivost ne znači jednoobraznost. Da bi informacije bile usporedive, slične stvari moraju slično da izgledaju, a različite stvari moraju različito da izgledaju. Usporedivost financijskih informacija se ne poboljšava time što se različite stvari prikazuju sličnim, baš kao što se ne poboljšava ni time što se slične stvari prikazuju različitim.
- KK24. Određena razina usporedivosti će se vjerojatno dobiti zadovoljavanjem fundamentalnih kvalitativnih obilježja. Fer prezentiranje relevantne ekonomske pojave bi prirodno trebalo da posjeduje određenu razinu usporedivosti sa fer prezentiranjem slične relevantne ekonomske pojave od strane drugog izvještajnog subjekta.
- KK25. Iako se ista ekonomska pojava može fer prezentirati na više načina, dozvoljavanje korištenja alternativnih računovodstvenih metoda za iste ekonomske pojave umanjuje usporedivost.

## Provjerljivost

- KK26. Provjerljivost pomaže da se korisnicima pruži uvjerenje da informacije fer prezentiraju ekonomske pojave koje predstavljaju. Provjerljivost znači da različiti dobro obaviješteni i nezavisni promatrači mogu da postignu konsenzus, mada ne neophodno i potpunu suglasnost, da određeni prikaz čini fer prezentaciju. Kvantificirana informacija ne mora biti procjena sa samo jednim rezultatom da bi bila provjerljiva. Također se može provjeriti i raspon mogućih iznosa i za njih vezanih vjerojatnost.
- KK27. Provjerljivost može biti izravna ili neizravna. Izravna provjerljivost označava provjeru iznosa ili nekog drugog prikaza izravnim promatranjem, na primjer, brojanjem novca. Neizravna provjerljivost označava provjeru inputa ubačenih u model, formulu ili neku drugu tehniku i ponovno izračunavanje rezultata korištenjem iste metodologije. Primjer je provjera knjigovodstvene vrijednosti zaliha provjerom inputa (količina i troškova) i ponovnim obračunavanjem zaključnog stanja zaliha korištenjem iste pretpostavke o tokovima troškova (na primjer, korištenjem FIFO metode).

- KK28. Možda neće biti moguće provjeriti neka objašnjenja i financijske informacije koje se odnose na budućnost sve do tog budućeg razdoblja, a možda ni tada. Da bi se korisnicima pomoglo da odluče hoće li koristiti te informacije, obično je neophodno da se objave pretpostavke na kojima se informacije temelje, metodi sastavljanja informacija i drugi faktori i okolnosti na kojima se informacije temelje.

### **Pravovremenost**

- KK29. Pravovremenost znači da donositelji odluka raspoložu informacijama na vrijeme da bi mogle da utječu na njihove odluke. Općenito, što su informacije starije, to su manje korisne. Međutim, neke informacije mogu biti aktualne i dugo nakon isteka izvještajnog razdoblja zato što su, na primjer, nekim korisnicima potrebne da identificiraju i procijene trendove.

### **Razumljivost**

- KK30. Klasificiranje, opisivanje i prezentiranje informacija na jasan i sažet način čini ih *razumljivim*.
- KK31. Neke pojave su po svojoj prirodi složene i nije ih lako učiniti razumljivim. Isključivanje informacija o takvim pojavama iz financijskih izvještaja bi moglo doprinijeti da informacije u tim financijskim izvještajima budu lakše razumljive. Međutim, takvi izvještaji bi bili nepotpuni i stoga bi potencijalno doveli u zabludu.
- KK32. Financijski izvještaji sastavljaju se za korisnike koji su u razumnoj mjeri upoznati sa poslovnim i ekonomskim aktivnostima i koji proučavaju i analiziraju informacije s dužnom pažnjom. S vremena na vrijeme, čak i dobro obaviještenim i pažljivim korisnicima može zatrebati pomoć savjetnika da bi razumjeli informacije o složenim ekonomskim pojavama.

### **Primjena poboljšavajućih kvalitativnih obilježja**

- KK33. Poboljšavajuća kvalitativna obilježja se trebaju ostvarivati u najvećoj mogućoj mjeri. Međutim, poboljšavajuća kvalitativna obilježja, bilo pojedinačno ili u grupi, ne mogu učiniti informacije korisnim ako te informacije nisu relevantne ili fer prezentirane.
- KK34. Primjena poboljšavajućih kvalitativnih obilježja je iterativni proces koji ne prati propisani redoslijed. Nekad će se značaj jednog poboljšavajućeg kvalitativnog obilježja možda morati umanjiti da bi se od drugog kvalitativnog obilježja dobio maksimum. Na primjer, privremeno smanjenje usporedivosti kao posljedica prospektivne primjene novog standarda financijskog izvještavanja može biti korisno za poboljšanje relevantnosti ili fer prezentiranja na duži rok. Odgovarajuća objavljanja mogu djelomično nadoknaditi neusporedivost.

## **Troškovno ograničenje za korisno financijsko izvještavanje**

---

- KK35. Troškovi predstavljaju sveprisutno ograničenje za informacije koje može pružiti financijsko izvještavanje. Izvještavanje o financijskim informacijama nameće

troškove, a važno je da ti troškovi budu opravdani koristima izvještavanja o tim informacijama. Potrebno je razmotriti nekoliko vrsta troškova i koristi.

- KK36. Pružatelji financijskih informacija najveće napore ulažu u prikupljanje, obradu, provjeravanje i objavljivanje financijskih informacija, ali korisnici na kraju snose te troškove u vidu smanjenih povrata. Korisnici financijskih informacija također snose troškove analiziranja i tumačenja pruženih informacija. Ako potrebne informacije nisu dostavljene, korisnici snose dodatne troškove za pribavljanje tih informacija iz drugih izvora ili njihovo procjenjivanje.
- KK37. Izvještavanje o financijskim informacijama koje su relevantne i fer prezentiraju ono što predstavljaju pomaže korisnicima da donesu odluke s većim uvjerenjem. To rezultira efikasnijim funkcioniranjem tržišta kapitala i nižom cijenom kapitala za ekonomiju u cjelini. Pojedinačni ulagač, zajmodavac ili drugi vjerovnik ima korist tako što donosi odluke na osnovu bolje informiranosti. Međutim, financijski izvještaji opće namjene ne mogu pružiti sve informacije koje svaki korisnik smatra relevantnim.
- KK38. U primjenjivanju troškovnog ograničenja, Odbor ocjenjuje da li koristi izvještavanja određene informacije opravdavaju troškove potrebne da se ta informacija pruži i koristi. Kada primjenjuje troškovno ograničenje u izradi prijedloga standarda financijskog izvještavanja, Odbor traži da mu pružatelji financijskih informacija, korisnici, revizori, sveučilišni profesori i drugi dostave informacije o očekivanoj prirodi i količini koristi i troškova tog standarda. U većini situacija, procjene se zasnivaju na kombinaciji kvantitativnih i kvalitativnih informacija.
- KK39. Zbog prirodene subjektivnosti, različite osobe će troškove i koristi izvještavanja o određenim stavkama financijskih informacija različito procijeniti. Stoga, Odbor nastoji da razmotri troškove i koristi vezane za financijsko izvještavanje općenito, a ne samo za pojedinačne izvještajne subjekte. To ne znači da procjene troškova i koristi uvijek opravdavaju iste zahtjeve izvještavanja za sve subjekte. Razlike mogu biti potrebne zbog različitih veličina subjekata, različitih načina osiguranja kapitala (javno ili privatno), potreba različitih korisnika ili drugih faktora.

## Poglavlje 4: *Okvir* (1989): preostali tekst

### Temeljna pretpostavka

---

#### Stalnost poslovanja

- 4.1 Financijski izvještaji se obično sastavljaju pod pretpostavkom da subjekt stalno posluje i da će nastaviti poslovati i u doglednoj budućnosti. Stoga se pretpostavlja da subjekt nema namjeru ni potrebu likvidirati ili značajno smanjiti opseg svog poslovanja; ako takva namjera ili potreba postoji, financijski izvještaji bi se onda trebali sastavljati na drugačijoj osnovi i, ako je tako, osnovica koja se koristi bi se trebala objasniti.

### Elementi financijskih izvještaja

---

- 4.2 Financijski izvještaji prikazuju financijske učinke transakcija i ostalih događaja svrstavajući ih u šire skupine prema njihovim ekonomskim obilježjima. Te šire skupine se nazivaju elementi financijskih izvještaja. Elementi koji su izravno povezani sa mjerenjem financijskog položaja u bilanci stanja su imovina, obveze i kapital. Elementi koji su izravno povezani sa mjerenjem rezultata u bilanci uspjeha su prihodi i rashodi. Izvještaj o promjenama financijskog položaja obično odražava elemente bilance uspjeha i promjene u elementima bilance stanja; u skladu s tim, ovaj *Konceptualni okvir* ne identificira niti jedan element koji je jedinstven za ovaj izvještaj.
- 4.3 Prezentiranje ovih elemenata u bilanci stanja i bilanci uspjeha uključuje proces njihovog daljnjeg raščlanjivanja. Na primjer, imovina i obveze se mogu klasificirati prema njihovoj prirodi ili funkciji u poslovanju subjekta s ciljem prikazivanja informacija na način koji je korisnicima najkorisniji za svrhe donošenja ekonomskih odluka.

#### Financijski položaj

- 4.4 Elementi koji su izravno povezani sa mjerenjem financijskog položaja su imovina, obveze i kapital. Oni se definiraju na sljedeći način:
- (a) Imovina je resurs koji kontrolira subjekt kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi u subjekt.
  - (b) Obveza je sadašnja obveza subjekta, proizašla iz prošlih događaja, za čije se izmirenje očekuje da će rezultirati odljevom resursa koji sadrže ekonomske koristi iz subjekta.
  - (c) Kapital je preostali udio u imovini subjekta nakon oduzimanja svih njegovih obveza.
- 4.5 Definicije imovine i obveza identificiraju njihova osnovna obilježja, ali bez namjere da se utvrde kriteriji koji se trebaju ispuniti prije nego što se priznaju u bilanci stanja. Prema tome, definicije obuhvaćaju i stavke koje se ne priznaju kao imovina ili obveze u bilanci stanja zato što ne ispunjavaju kriterije za priznavanje

razmotrene u točkama 4.37–4.53. Posebice, očekivanje da će buduće ekonomske koristi pritjecati u ili otjecati iz subjekta mora biti dovoljno izvjesno da ispuni kriterij vjerojatnosti iz točke 4.38 prije nego što se imovina ili obveza priznaju.

- 4.6 Pri procjenjivanju udovoljava li neka stavka definiciju imovine, obveze ili kapitala, potrebno je obratiti pažnju na njenu osnovnu suštinu i ekonomsku realnost, a ne samo na njen pravni oblik. Tako, na primjer, u slučaju financijskog najma, suština i ekonomska realnost su da najmoprimac stječe ekonomske koristi od korištenja unajmljene imovine tijekom većeg dijela njenog korisnog vijeka u zamjenu za preuzimanje obveze da za to pravo plati iznos koji je približno jednak fer vrijednosti te imovine, i pripadajuće financijske troškove. Zato financijski najam dovodi do nastanka stavki koje zadovoljavaju definiciju imovine i obveze i kao takve se priznaju u bilanci stanja najmoprimca.
- 4.7 Bilance stanja sastavljene u skladu sa važećim MSFI-ima mogu uključivati i stavke koje ne zadovoljavaju definiciju imovine ili obveze i koje se ne prikazuju kao dio kapitala. Definicije utvrđene u točki 4.4 će, međutim, činiti osnovu za buduće preglede postojećih MSFI i formuliranje budućih MSFI.

## Imovina

- 4.8 Buduća ekonomska korist sadržana u imovini predstavlja potencijal koji, izravno ili neizravno, doprinosi priljevu novca i novčanih ekvivalenata u subjekt. Taj potencijal može da bude proizvodni i predstavljati dio poslovnih aktivnosti subjekta. On može i poprimiti oblik pretvaranja u novac ili novčane ekvivalente ili sposobnost smanjivanja odljeva novca, kao u slučaju kada alternativni proizvodni proces smanjuje troškove proizvodnje.
- 4.9 Subjekt obično koristi svoju imovinu za proizvodnju dobara ili pružanje usluga koje su u stanju zadovoljiti želje ili potrebe kupaca. S obzirom na to da ta dobra ili usluge mogu zadovoljiti te želje ili potrebe, kupci su spremni da za njih plate i tako doprinesu novčanom toku subjekta. Novac, sam po sebi, služi subjektu jer se pomoću njega upravlja drugim resursima.
- 4.10 Buduće ekonomske koristi sadržane u imovini mogu pritjecati u subjekt na različite načine. Na primjer, imovina se može:
- (a) koristiti zasebno ili u kombinaciji s ostalom imovinom u proizvodnji dobara ili pružanju usluga koje će subjekt prodavati;
  - (b) razmijeniti za drugu imovinu;
  - (c) koristiti za izmirenje obveze; ili
  - (d) raspodijeliti vlasnicima subjekta.
- 4.11 Mnoge vrste imovine, na primjer, nekretnine, postrojenja i oprema, imaju fizički oblik. Međutim, fizički oblik nije neophodan za postojanje imovine; tako patenti i autorska prava, na primjer, predstavljaju imovinu ako se očekuje da će od njih pritjecati buduće ekonomske koristi u subjekt i ako su pod kontrolom subjekta.
- 4.12 Mnoge vrste imovine, na primjer, potraživanja i nekretnine, povezane su sa zakonskim pravima, uključujući i pravo vlasništva. U određivanju postojanja imovine, pravo vlasništva nije od presudne važnosti; tako, na primjer, nekretnina pod najmom je imovina ako subjekt ima kontrolu nad koristima za koje se očekuju da će proisteći od nekretnine. Iako je kapacitet subjekta da kontrolira

koristi obično rezultat zakonskih prava, određena stavka i pored toga može da zadovolji definiciju imovine, čak i kada ne postoji zakonska kontrola. Na primjer, “know-how” koji je stečen iz razvojne aktivnosti može zadovoljiti definiciju imovine kada, čuvanjem tajnosti tog “know-how”, subjekt kontrolira koristi koje se očekuju da će proisteci iz toga..

- 4.13 Imovina subjekta je rezultat prošlih transakcija ili drugih prošlih događaja. Subjekti obično stječu imovinu kupnjom ili proizvodnjom, ali i druge transakcije i događaji mogu stvarati imovinu; u primjere se ubraja imovina koju subjekt dobije od države u okviru programa za poticanje ekonomskog rasta u nekom području i otkrivanje mineralnih nalazišta. Transakcije ili događaji čiji se nastanak očekuje u budućnosti sami po sebi ne dovode do nastanka imovine; tako, na primjer, namjera da se kupe zalihe sama po sebi ne udovoljava definiciju imovine.
- 4.14 Postoji uska veza između nastanka izdataka i stvaranja imovine, ali ta dva događaja ne moraju obvezno i da se podudaraju. Tako, kada subjekt napravi izdatak, to može pružiti dokaze da je postojala namjera stjecanja buduće ekonomske koristi, ali ne i nepobitan dokaz da je stavka koja udovoljava definiciju imovine i nabavljena. Slično tome, nepostojanje povezanog izdatka ne isključuje mogućnost da dana stavka udovoljava definiciju imovine i da tako postaje stavka za priznavanje u bilanci stanja; na primjer, stavke koje su donirane subjektu mogu zadovoljiti definiciju imovine.

## Obveze

- 4.15 Osnovna obilježja obveze je da subjekt ima obvezu u sadašnjem razdoblju. Obveza je dužnost ili odgovornost da se postupi ili nešto izvrši na određeni način. Obveze mogu biti zakonski izvršive kao posljedica obvezujućeg ugovora ili zakonskih zahtjeva. To je obično slučaj, na primjer, s iznosima koji se trebaju platiti za primljenu robu i usluge. Međutim, obveze također proizlaze iz uobičajene poslovne prakse, običaja i želje da se održe dobri poslovni odnosi ili djeluje na pravedan način. Ako, na primjer, subjekt u okviru svoje politike odluči da ispravi pogreške u svojim proizvodima, čak i ako one postanu uočljive tek nakon isteka jamstvenog roka, iznosi za koje se očekuje da će biti utrošeni za već prodana dobra predstavljaju obveze.
- 4.16 Potrebno je napraviti razliku između sadašnje obveze i buduće obveze. Odluka uprave subjekta da nabavi imovinu u budućnosti ne dovodi sama po sebi do nastanka sadašnje obveze. Obveza obično nastaje samo onda kada se imovina isporučiti ili kada subjekt zaključi neopozivi ugovor o kupovini imovine. U posljednjem slučaju, neopoziva priroda ugovora znači da ekonomske posljedice u slučaju neispunjenja obveze, na primjer, zbog postojanja značajne kazne, ostavljaju subjektu malo, ili nimalo mogućnosti da izbjegne odljev resursa ka drugoj strani.
- 4.17 Izmirenje sadašnje obveze uglavnom podrazumijeva da se subjekt odriče resursa koji sadrže ekonomske koristi da bi izmirio potraživanja druge strane. Izmirivanje sadašnje obveze može se izvršiti na mnoge načine, na primjer:
- (a) plaćanjem novcem;
  - (b) prijenosom druge imovine;
  - (c) pružanjem usluga;

- (d) zamjenom te obveze nekom drugom obvezom; ili
- (e) pretvaranjem obveze u kapital.

Obveza se može izmiriti i na druge načine, recimo kad se vjerovnik odrekne svojih prava ili ih izgubi.

- 4.18 Obveze proizlaze iz prošlih transakcija ili drugih prošlih događaja. Tako, na primjer, stjecanje dobara i korištenje usluga stvara obveze prema dobavljačima (osim u slučaju plaćanja unaprijed ili po isporuci) a uzimanje bankarskog zajma rezultira obvezom otplate tog zajma. Subjekt također može priznati kao obveze buduće rabate zasnovane na godišnjim nabavama kupaca; u tom slučaju, prodaja dobara u prošlom razdoblju je transakcija iz koje proizlazi obveza.
- 4.19 Neke obveze se mogu mjeriti samo ako se u značajnoj mjeri koristi procjena. Neki subjekti takve obveze opisuju kao rezerviranja. U nekim zemljama, takva rezerviranja se ne smatraju obvezama, zato što je pojam obveze uže definiran tako da samo obuhvaća iznose koji se mogu utvrditi bez potrebe za procjenjivanjem. Definicija obveze iz točke 4.4 temelji se na širem pristupu. Tako, kada rezerviranje obuhvaća sadašnju obvezu i udovoljava ostatak definicije, ono predstavlja obvezu čak i kada njegov iznos treba procijeniti. U primjere se ubrajaju rezerviranja za plaćanja koja se trebaju izvršiti po postojećim jamstvima i rezerviranja za pokrivanje obveza za mirovine.

## Kapital

- 4.20 Iako je kapital u točki 4.4 definiran kao preostali iznos, on se može dalje raščlaniti u bilanci stanja. Na primjer, u dioničkom društvu, dionički kapital, neraspoređena dobit, rezerve koje predstavljaju raspodjelu neraspoređene dobiti i rezerve koje predstavljaju usklađivanja radi očuvanja kapitala, mogu se prikazati kao posebne stavke. Takva raščlanjivanja mogu biti relevantna za potrebe donošenja odluka korisnika financijskih izvještaja, kada ukazuju na zakonska ili druga ograničenja sposobnosti subjekta da raspoređuje ili na drugi način koristi svoj kapital. Ona također mogu odražavati činjenicu da strane s vlasničkim interesima u subjektu imaju različita prava u vezi sa primanjem dividendi ili povratom uloženog kapitala.
- 4.21 Formiranje rezervi se nekad zahtijeva zakonom ili drugim propisima da bi se subjektu i njegovim vjerovnicima pružile dodatne mjere zaštite od posljedica gubitaka. Ostale rezerve mogu se formirati ako ih nacionalni porezni zakon izuzima iz porezne osnovice ili odbija od porezne obveze kada se sredstva prenose u takve rezerve. Postojanje i veličina tih zakonskih, statutarnih i poreznih rezervi je informacija koja može biti relevantna korisnicima pri donošenju odluka. Prenosi u takve rezerve prije predstavljaju raspodjele neraspoređene dobiti nego rashode.
- 4.22 Iznos po kojem se kapital iskazuje u bilanci stanja ovisi od mjerenja imovine i obveza. Obično se ukupni iznos kapitala može samo slučajno podudariti sa ukupnom tržišnom vrijednošću dionica subjekta ili iznosom koji bi mogao da se dobije ili prodajom neto imovine postupno u dijelovima ili subjekta u cjelini na osnovu stalnosti poslovanja.
- 4.23 Trgovačke, industrijske ili poslovne aktivnosti često se poduzimaju preko subjekata kao što su subjekti s jednim vlasnikom, ortakluci i fondacije i različite



vrste državnih poduzeća. Zakonski i regulatorni okvir za takve subjekte je često različit od onoga koji se primjenjuje na dionička društva. Na primjer, mogu postojati mala ili nikakva ograničenja vezana za raspodjelu iznosa uključenih u kapital vlasnicima ili drugim korisnicima. Ipak, definicija kapitala i ostali aspekti ovog *Konceptualnog okvira* koji se bave kapitalom, odgovaraju i tim subjektima.

## Uspješnost poslovanja

- 4.24 Dobit se često koristi kao mjerilo uspješnosti poslovanja ili kao osnovica za druga mjerenja, kao što je povrat od ulaganja ili zarada po dionici. Elementi koji su izravno povezani sa mjerenjem dobiti su prihodi i rashodi. Priznavanje i mjerenje prihoda i rashoda, pa stoga i dobiti, djelomično ovisi od konceptata kapitala i održavanja kapitala koje subjekt koristi u sastavljanju svojih financijskih izvještaja. Ti koncepti se razmatraju u točkama 4.57–4.65.
- 4.25 Elementi prihoda i rashoda definiraju se na sljedeći način:
- (a) Prihodi su povećanja ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza koji rezultiraju povećanjem kapitala, osim onih koje su povezane s uplatama sudionika u kapitalu.
  - (b) Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku odljeva ili smanjenja imovine ili stvaranja obveza koji rezultiraju smanjenjem kapitala, osim onih koje su povezane sa raspodjelom sudionicima u kapitalu.
- 4.26 Definicije prihoda i rashoda identificiraju njihova temeljna obilježja ali ne pokušavaju da utvrde kriterije koje bi trebalo zadovoljiti prije njihovog priznavanja u bilanci uspjeha. Kriteriji za priznavanje prihoda i rashoda razmatraju se u točkama 4.37–4.53.
- 4.27 Prihodi i rashodi se u bilanci uspjeha mogu prikazati na različite načine, tako da pruže informacije koje su relevantne za donošenje ekonomskih odluka. Na primjer, uobičajena je praksa praviti razliku između onih stavki prihoda i rashoda koje proizlaze iz redovnih aktivnosti subjekta i onih koji ne proizlaze iz njih. Ova razlika se pravi na osnovu toga što je izvor neke stavke relevantan u procjenjivanju sposobnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente u budućnosti; na primjer, mala je vjerojatnost da se sporedne aktivnosti kao što je prodaja dugoročnih ulaganja redovno ponavljaju. Kada se razlika između stavki pravi na ovaj način, potrebno je pažljivo razmotriti prirodu subjekta i njegovog poslovanja. Stavke koje proizlaze iz redovnih aktivnosti jednog subjekta mogu biti neuobičajene za drugi subjekt.
- 4.28 Razlikovanje stavki prihoda i rashoda i njihovo kombiniranje na različite načine također omogućava da se prikaže nekoliko mjerila uspješnosti subjekta. One mogu imati različite razine obuhvaćanja. Na primjer, u bilanci uspjeha se može prikazati bruto marža, dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti prije oporezivanja, dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti poslije oporezivanja, i dobit ili gubitak.

## Prihodi

- 4.29 Definicija prihoda obuhvaća i prihode i dobitke. Prihod proizlazi iz redovnih aktivnosti subjekta i označava se nizom različitih naziva, kao što su prihodi od prodaje, naknade, kamate, dividende, tantijeme i zakupnine.
- 4.30 Dobici predstavljaju ostale stavke koje zadovoljavaju definiciju prihoda i mogu, ali ne moraju, nastati iz redovnih aktivnosti subjekta. Dobici predstavljaju povećanja ekonomskih koristi i kao takvi se ne razlikuju po svojoj prirodi od prihoda. Stoga se ne smatraju posebnim elementom u ovom *Konceptualnom okviru*.
- 4.31 Dobici, na primjer, uključuju one dobitke koji proizlaze iz prodaje stalne imovine. Definicija prihoda također obuhvaća i nerealizirane dobitke; na primjer, dobitke koji nastaju revalorizacijom utrživih vrijednosnih papira i dobitke koji su rezultat povećanja knjigovodstvene vrijednosti dugoročne imovine. Kada se dobici priznaju u bilanci uspjeha, oni se obično iskazuju kao zasebna stavka, zato što je spoznaja o njima korisna za potrebe donošenja ekonomskih odluka. Dobici se često iskazuju na neto osnovi, umanjeni za odgovarajuće rashode.
- 4.32 Različite vrste imovine se mogu primiti ili uvećati putem prihoda; u primjere spadaju novac, potraživanja, i robe i usluge koji su primljeni u zamjenu za isporučene robe i usluge. Prihodi također mogu nastati iz izmirenja obveza. Na primjer, subjekt može isporučiti robe i usluge zajmodavcu radi izmirenja obveze po osnovu otplate nepodmirenog zajma.

## Rashodi

- 4.33 Definicija rashoda obuhvaća gubitke, kao i one rashode koji proizlaze iz redovnih aktivnosti subjekta. Rashodi koji proizlaze iz redovnih aktivnosti subjekta obuhvaćaju, na primjer, troškove za prodane proizvode, troškove plaća i troškove amortizacije. Obično se javljaju u obliku izdatka ili smanjenja imovine poput novca i novčanih ekvivalenata, zaliha, nekretnina, postrojenja i opreme.
- 4.34 Gubici predstavljaju druge stavke koje zadovoljavaju definiciju rashoda i mogu, ali ne moraju, proistjecati iz redovnih aktivnosti subjekta. Gubici predstavljaju smanjenja ekonomskih koristi i kao takvi se ne razlikuju po svojoj prirodi od drugih rashoda. Stoga se ne smatraju posebnim elementom u ovom *Konceptualnom okviru*.
- 4.35 Gubici, na primjer, uključuju one gubitke koji su nastali kao posljedica nepogoda kao što su požari i poplave, kao i onih koji proizlaze iz prodaje dugoročne imovine. Definicija rashoda također uključuje nerealizirane gubitke koji, na primjer, proizlaze iz učinaka rasta deviznog tečaja strane valute u kojoj se subjekt zadužio. Kada se gubici priznaju u bilanci uspjeha, oni se obično iskazuju kao zasebna stavka, zato što je spoznaja o njima korisna za potrebe donošenja ekonomskih odluka. Gubici se često iskazuju na neto osnovi, umanjeni za odgovarajuće prihode.

## Usklađivanja radi očuvanja kapitala

- 4.36 Revalorizacija ili ponovno utvrđivanje vrijednosti imovine i obveza imaju za posljedicu povećanje ili smanjenje kapitala. Iako ta povećanja ili smanjenja zadovoljavaju definiciju prihoda i rashoda, ona se, prema određenim konceptima

očuvanja kapitala, ne uključuju u bilancu uspjeha. Umjesto toga, ove stavke se uključuju u kapital kao usklađivanja radi očuvanja kapitala ili kao revalorizacijske rezerve. Takvi koncepti očuvanja kapitala se razmatraju u točkama 4.57–4.65 ovog *Konceptualnog okvira*.

## Priznavanje elemenata financijskih izvještaja

- 4.37 Priznavanje je proces uvrštavanja u bilancu stanja ili bilancu uspjeha stavki koja udovoljavaju definiciji nekog elementa i ispunjavaju kriterije za priznavanje utvrđene u točki 4.38. Priznavanje obuhvaća opis stavke riječima i u novčanom iznosu, i uključivanje tog iznosa u bilancu stanja ili bilancu uspjeha. Stavke koje ispunjavaju kriterije za priznavanje trebaju se priznati u bilanci stanja i bilanci uspjeha. Propusti u priznavanju tih stavki ne mogu se ispraviti objavljivanjem korištenih računovodstvenih politika, niti u bilješkama ili posebnim objašnjenjima.
- 4.38 Stavka koja udovoljava definiciji elementa se treba priznati ako:
- je vjerojatno da će bilo koja buduća korist vezana za tu stavku pritijecati u ili otjecati iz subjekta; i
  - stavka ima cijenu ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.<sup>4</sup>
- 4.39 Pri ocjenjivanju udovoljava li neka stavka ove kriterije i time ispunjava uvjete za priznavanje u financijskim izvještajima, pažnja se treba posvetiti pitanjima značajnosti razmotrenim u Poglavlju 3 *Kvalitativna obilježja korisnih financijskih informacija*. Međuovisnost između elemenata podrazumijeva da stavka koja udovoljava definiciji i kriterijima priznavanja za određeni element, na primjer imovinu, automatski zahtijeva priznavanje drugog elementa, na primjer, prihoda ili obveze.

## Vjerojatnost buduće ekonomske koristi

- 4.40 Koncept je povezan s neizvjesnošću koja obilježava okruženje u kojem pravna osoba posluje. Procjena stupnja neizvjesnosti tijekom budućih ekonomskih koristi vrši se temeljem dokaza, koji su raspoloživi u trenutku pripreme financijskih izvještaja. Primjerice, kada je vjerojatno da će potraživanje pravne osobe biti naplaćeno, tada je opravdano, u odsutnosti bilo kakvog suprotnog dokaza, priznati to potraživanje kao sredstvo. Međutim, za veliki broj potraživanja određeni stupanj nenaplativosti se obično smatra vjerojatnim; stoga se priznaje rashod koji predstavlja očekivano smanjenje ekonomskih koristi.

## Pouzdanost mjerenja

- 4.41 Drugi kriterij za priznavanje neke stavke je taj što ona posjeduje cijenu ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti. U mnogim slučajevima, cijena ili vrijednost moraju da se procijene; korištenje razumnih procjena je bitan dio sastavljanja financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost. Međutim, kada se ne može napraviti razumna procjena, stavka se onda ne priznaje ni u bilanci stanja ni u bilanci uspjeha. Na primjer, očekivani primici od sudskog spora mogu

<sup>4</sup> Informacije su pouzdane kada su potpune, neutralne i bez pogrešaka.

zadovoljiti i definiciju imovine i definiciju prihoda, kao i kriterij vjerojatnosti za priznavanje; ako nije moguće pouzdano izmjeriti ovo potraživanje, ono se ne bi trebalo priznati ni kao imovina ni kao prihod; postojanje tog potraživanja, međutim, trebalo bi se objaviti u bilješkama, objašnjenjima ili dodatnim izvještajima.

- 4.42 Stavka koja, u određenom trenutku, ne ispunjava kriterije za priznavanje navedene u točki 4.38, može ispuniti uvjete za priznavanje u nekom narednom razdoblju, kao rezultat naknadnih okolnosti ili događaja.
- 4.43 Stavka koja ima temeljna obilježja elementa, ali ne ispunjava kriterije za priznavanje, može se objaviti u bilješkama, objašnjenjima ili dodatnim izvještajima. Ovo je primjereno kada se smatra da je korisnicima financijskih izvještaja poznavanje stavke relevantno za procjenu financijskog položaja, uspješnosti i promjena u financijskom položaju subjekta.

### **Priznavanje imovine**

- 4.44 Imovina se priznaje u bilanci stanja kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritjecati u subjekt i kada imovina ima cijenu ili vrijednost koje se može pouzdano izmjeriti.
- 4.45 Imovina se ne priznaje u bilanci stanja kada nastane izdatak za koji nije vjerojatno da će nakon tekućeg obračunskog razdoblja dovesti do priljeva ekonomskih koristi u subjekt. Umjesto toga, takva transakcija ima za posljedicu priznavanje rashoda u bilanci uspjeha. Ovakav postupak ne ukazuje da je namjera uprave subjekta prilikom nastanka izdatka bila nešto drugo nego stvaranje budućih ekonomskih koristi za subjekt, niti da je uprava bila u zabludi. Jedina posljedica je da stupanj izvjesnosti da će ekonomske koristi pritjecati u subjekt nakon tekućeg obračunskog razdoblja nije dovoljan da opravda priznavanje imovine.

### **Priznavanje obveza**

- 4.46 Obveza se priznaje u bilanci stanja kad je vjerojatno da će odljev resursa koji sadrže ekonomske koristi proisteći iz izmirenja sadašnje obveze i kad se iznos po kojem će se izmirenje obveze izvršiti može pouzdano izmjeriti. U praksi, obveze po ugovorima koje su jednako proporcionalno neizvršene (na primjer, obveze za zalihe koje su naručene ali još nisu primljene) općenito se ne priznaju kao obveze u financijskim izvještajima. Međutim, takve obveze mogu zadovoljiti definiciju obveza i, pod uvjetom da je kriterij za priznavanje u danim okolnostima ispunjen, mogu se kvalificirati za priznavanje. U takvim okolnostima, priznavanje obveza zahtijeva i priznavanje s njima povezane imovine ili rashoda.

### **Priznavanje prihoda**

- 4.47 Prihod se priznaje u bilanci uspjeha kad dođe do povećanja budućih ekonomskih koristi vezanih za povećanje imovine ili smanjenje obveza, koje se može pouzdano izmjeriti. To, zapravo, znači da se priznavanje prihoda odvija istovremeno sa priznavanjem povećanja imovine ili smanjenja obveza (na primjer, neto povećanje imovine koje proizlazi iz prodaje proizvoda ili usluga, ili smanjenje obveza koje proističe iz odustajanja od naplate duga).

- 4.48 Procedure koje se obično usvajaju u praksi za priznavanje prihoda, na primjer, zahtjev da prihod treba biti zaraden, predstavljaju primjenu kriterija za priznavanje iz ovog *Konceptualnog okvira*. Takve procedure su po pravilu usmjerene na ograničavanje priznavanja prihoda za one stavke koje se mogu pouzdano izmjeriti i koje imaju dovoljan stupanj izvjesnosti.

## Priznavanje rashoda

- 4.49 Rashodi se priznaju u bilanci uspjeha kad dođe do smanjenja budućih ekonomskih koristi vezanih za smanjenje imovine ili povećanje obveza, koje se može pouzdano izmjeriti. To, zapravo, znači da se priznavanje rashoda odvija istovremeno sa priznavanjem povećanja obveza ili smanjenja imovine (na primjer, obračunata primanja zaposlenih ili amortizacija opreme).
- 4.50 Rashodi se priznaju u bilanci uspjeha na osnovu izravne povezanosti između nastalih troškova i ostvarenih pojedinačnih stavki prihoda. Ovaj proces, koji se obično naziva sučeljavanje troškova s prihodima, sastoji se od istovremenog ili kombiniranog priznavanja prihoda i rashoda koji proizlaze izravno ili zajednički iz istih transakcija ili drugih događaja; na primjer, različite komponente rashoda koje čine troškove prodanih proizvoda priznaju se istovremeno kad i prihod od prodaje proizvoda. Međutim, primjena koncepta sučeljavanja po ovom *Konceptualnom okviru* ne dozvoljava priznavanje onih stavki u bilanci stanja koje ne zadovoljavaju definiciju imovine ili obveza.
- 4.51 Kada se očekuje pritjecanje ekonomskih koristi tijekom nekoliko obračunskih razdoblja, a povezanost s prihodima se može ustanoviti samo u širem smislu ili neizravno, onda se rashodi u bilanci uspjeha priznaju na osnovu sustavnih i racionalnih postupaka alokacije. To je često neophodno u priznavanju rashoda vezanih za trošenje imovine kao što su nekretnine, postrojenja, oprema, goodwill, patenti i zaštitni znakovi; u takvim slučajevima rashodi se nazivaju troškovi amortizacije materijalne i nematerijalne imovine. Ove procedure alokacije imaju za cilj priznati rashode u onim obračunskim razdobljima u kojima su ekonomske koristi vezane za te stavke potrošene ili istekle.
- 4.52 Rashod se u bilanci uspjeha priznaje odmah onda kada neki izdatak ne donosi nikakve buduće ekonomske koristi ili kada, i to do iznosa do koje buduće ekonomske koristi ne ispunjavaju, ili prestanu ispunjavati uvjete za priznavanje u bilanci stanja kao imovine.
- 4.53 Rashod se također priznaje u bilanci uspjeha u onim slučajevima kada obveza nastane bez priznavanja imovine, kao, recimo, kad nastane obveza po jamstvu za proizvod.

## Mjerenje elemenata financijskih izvještaja

---

- 4.54 Mjerenje je proces utvrđivanja novčanih iznosa po kojima bi trebalo priznati elemente financijskih izvještaja i iskazati u bilanci stanja i bilanci uspjeha. To uključuje izbor određene osnovice za mjerenje.
- 4.55 U financijskim izvještajima se upotrebljava mnoštvo različitih osnovica za mjerenje, u različitom opsegu i u različitim kombinacijama. U njih spadaju sljedeće:

- (a) *Povijesni trošak.* Imovina se evidentira u plaćenim novčanim iznosima ili novčanim ekvivalentima ili po fer vrijednosti naknade koja je data za njihovu nabavku u trenutku stjecanja. Obveze se evidentiraju u iznosima primljenim u zamjenu za obveze ili, u određenim okolnostima, (na primjer, porez na dobit), u novčanim iznosima ili novčanim ekvivalentima za koje se očekuje da će biti plaćeni za izmirenje obveze u toku redovnog poslovanja.
  - (b) *Tekući trošak.* Imovina se evidentira u iznosu novca ili novčanih ekvivalenata koji bi se morali platiti ako bi se ista ili ekvivalentna imovina stjecala u tekućem razdoblju. Obveze se evidentiraju po nediskontiranom iznosu novca ili novčanih ekvivalenata koji bi bio potreban da se te obveze izmire u tekućem razdoblju.
  - (c) *Prodajna vrijednost (vrijednost izmirenja).* Imovina se evidentira u iznosu novca ili novčanih ekvivalenata koji bi se trenutno mogao dobiti prodajom imovine u redovnom postupku otuđenja. Obveze se evidentiraju po vrijednostima njihovog izmirenja; odnosno, po nediskontiranim iznosima novca ili novčanih ekvivalenata za koje se očekuje da će biti plaćeni da se te obveze izmire u okviru redovnog poslovanja.
  - (d) *Sadašnja vrijednost.* Imovina se evidentira po sadašnjoj diskontiranoj vrijednosti budućih neto novčanih priljeva za koje se očekuje da će ih određena stavka ostvariti u toku redovnog poslovanja. Obveze se evidentiraju po sadašnjoj diskontiranoj vrijednosti budućih neto novčanih tokova za koje se očekuje da će biti potrebni za izmirenje obveza u okviru redovnog poslovanja.
- 4.56 Osnovica za mjerenje koju subjekti najčešće usvajaju u sastavljanju svojih financijskih izvještaja je povijesni trošak. Ista se obično kombinira sa ostalim osnovicama za mjerenje. Na primjer, zalihe se obično evidentiraju po vrijednosti ili cijene koštanja ili neto ostvarive vrijednosti (ovisi koja je niža), utrživi vrijednosni papiri se evidentiraju po tržišnoj vrijednosti, a obveze za mirovine se evidentiraju po sadašnjoj vrijednosti. Osim toga, neki subjekti koriste osnovu tekućeg troška kao odgovor na nemogućnost računovodstvenog modela povijesnog troška da se nosi sa učincima promjena cijena nemonetarne imovine.

## Koncepti kapitala i očuvanja kapitala

---

### Koncepti kapitala

- 4.57 Pri sastavljanju svojih financijskih izvještaja većina subjekata usvaja financijski koncept kapitala. Prema financijskom konceptu kapitala, kao uloženom novcu ili uloženoj kupovnoj moći, kapital je sinonim za neto imovinu ili kapital subjekta. Prema fizičkom konceptu kapitala, kao poslovnoj sposobnosti, kapital se smatra proizvodnom sposobnošću subjekta koja se izražava, na primjer, u broju jedinica proizvedenih za jedan dan.
- 4.58 Subjekt treba izabrati odgovarajući koncept kapitala na osnovu potreba korisnika njegovih financijskih izvještaja. Stoga se financijski koncept kapitala treba usvojiti ako su korisnici financijskih izvještaja prvenstveno zainteresirani za održanje nominalne vrijednosti uloženog kapitala ili za kupovnu moć uloženog

kapitala. Ako su, međutim, korisnici uglavnom zainteresirani za poslovnu sposobnost subjekta, tada se treba koristiti fizički koncept kapitala. Odabrani koncept ukazuje na cilj koji se želi postići u utvrđivanju dobiti, čak iako može doći do određenih poteškoća u mjerenju prilikom njegove primjene u praksi.

## Koncepti očuvanja kapitala i utvrđivanja dobiti

- 4.59 Iz koncepta kapitala u točki 4.57 proizlaze sljedeći koncepti očuvanja kapitala:
- (a) *Očuvanje financijskog kapitala.* Po ovom konceptu, dobit je zarađena samo ako financijski (ili novčani) iznos neto imovine na kraju razdoblja premašuje financijski (ili novčani) iznos neto imovine na početku razdoblja, nakon isključivanja svih raspodjela vlasnicima, ili uplata od strane vlasnika tijekom tog razdoblja. Očuvanje financijskog kapitala može se mjeriti ili u nominalnim monetarnim jedinicama ili u jedinicama kupovne moći.
  - (b) *Očuvanje fizičkog kapitala.* Po ovom konceptu, dobit je zarađena samo ako fizička proizvodna sposobnost (ili poslovna sposobnost) subjekta (ili resursa ili sredstava potrebnih za postizanje te sposobnosti) na kraju razdoblja premašuje fizičku proizvodnu sposobnost na početku razdoblja, nakon isključivanja svih raspodjela vlasnicima, ili uplata od strane vlasnika tijekom tog razdoblja.
- 4.60 Koncept očuvanja kapitala se bavi načinom na koji subjekt definira kapital koji nastoji održati. On uspostavlja vezu između koncepta kapitala i koncepta dobiti jer daje referentnu točku po kojoj se dobit mjeri; on je preduvjet za razlikovanje povrata na uloženi kapital subjekta i povrat njegovog ukupnog kapitala; samo priljevi imovine koji premašuju iznose potrebne za održanje kapitala mogu se promatrati kao dobit i, u skladu s tim, povrat na uloženi kapital. Prema tome, dobit je iznos koji preostaje nakon što se svi rashodi (uključujući i usklađivanja radi očuvanja kapitala, ako je potrebno) odbiju od prihoda. Ako rashodi premašuju prihode, preostali iznos predstavlja gubitak.
- 4.61 Koncept očuvanja fizičkog kapitala zahtijeva usvajanje tekućeg troška kao osnovice za mjerenje. Koncept očuvanja financijskog kapitala, međutim, ne zahtijeva korištenje neke određene osnovice za mjerenje. Izbor osnovice prema ovom konceptu ovisi od vrste financijskog kapitala koju subjekt nastoji da održi.
- 4.62 Glavna razlika između ova dva koncepta očuvanja kapitala je u tretmanu učinaka promjena cijena imovine i obveza subjekta. Općenito rečeno, subjekt održava svoj kapital ako na kraju razdoblja ima jednak kapital kao i na početku razdoblja. Svaki iznos iznad i preko iznosa potrebnog za održanje kapitala na početku razdoblja predstavlja dobit.
- 4.63 Prema konceptu očuvanja financijskog kapitala u kojem se kapital definira u nominalnim monetarnim jedinicama, dobit predstavlja povećanje iznosa nominalnog novčanog kapitala tijekom razdoblja. Tako, povećanje cijena imovine koja se drži tijekom razdoblja, a koje se obično naziva dobitak od držanja, u konceptualnom smislu predstavlja dobit. Ona se, međutim, ne mora priznati kao takva sve dok se imovina ne otuđi u transakciji razmjene. Kada se koncept održavanja financijskog kapitala definira u smislu jedinica stalne kupovne moći, dobit predstavlja povećanje uložene kupovne moći tijekom razdoblja. Stoga se smatra da je dobit samo onaj dio povećanja cijene imovine koji premašuje opći

razina rasta cijena. Preostali dio povećanja se smatra usklađivanjem radi očuvanja kapitala i, prema tome, dijelom kapitala.

- 4.64 Prema konceptu očuvanja fizičkog kapitala u kojem se kapital definira u smislu fizičke proizvodne sposobnosti, dobit predstavlja povećanje tog kapitala tijekom razdoblja. Sve promjene cijena koje utječu na imovinu i obveze subjekta smatraju se promjenama u mjerenju fizičke proizvodne sposobnosti subjekta; stoga se one smatraju usklađivanjem radi očuvanja kapitala i predstavljaju dio kapitala, a ne dobiti.
- 4.65 Izbor osnove za mjerenje i koncepta očuvanja kapitala određuje i računovodstveni model koji će se koristiti u sastavljanju financijskih izvještaja. Različiti računovodstveni modeli pokazuju različit stupanj relevantnosti i pouzdanosti i, kao i u drugim područjima, uprava mora naći ravnotežu između relevantnosti i pouzdanosti. Ovaj *Konceptualni okvir* je primjenjiv na niz računovodstvenih modela i daje smjernice za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja urađenih po odabranom modelu. U ovom trenutku, Odbor nema namjeru propisati neki određeni model, osim u izuzetnim okolnostima, kao, recimo, za one subjekte koji izvještavaju u valuti hiperinflacijske ekonomije. Ova namjera će, međutim, biti predmet preispitivanja u svjetlu globalnih kretanja.