

KONCEPTUALNI OKVIR ZA FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE OPĆE NAMJENE SUBJEKATA JAVNOG SEKTORA



IPSASB

International Public
Sector Accounting
Standards Board®

Ovaj dokument je izradio i odobrio International Public Sector Accounting Standards Board® (IPSASB®) - *Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor*.

Cilj IPSASB je da služi javnom interesu kroz određivanje visokokvalitetnih računovodstvenih standarda za javni sektor i pomaganje njihovog usvajanja i provedbe, na taj način unapređujući kvalitetu i dosljednost prakse diljem svijeta i povećavajući transparentnost financija javnog sektora i odgovornost prema njima.

Kako bi ostvario navedeni cilj, IPSASB propisuje International Public Sector Accounting Standards™ (IPSASs™) - *Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor – MRSJS-ove* i daje Uputstva o preporučenim praksama (u daljem tekstu: Uputstva) za subjekte javnog sektora, uključujući vlasti na državnom, regionalnom i lokalnom nivou i s njima povezane službene agencije.

MRSJS-ovi se odnose na primarne financijske izvještaje opće namjene (u daljem tekstu: primarni financijski izvještaji) i obvezujući su. Uputstvima se daju smjernice u pogledu dobre prakse u izradi financijskih izvještaja opće namjene (skr. FION-i) koji nisu primarni financijski izvještaji. Za razliku od MRSJS-ova, Uputstvima se ne ustanovljavaju zahtjevi. Trenutno, sve publikacije koje se tiču FION-a koji nisu primarni financijski izvještaji predstavljaju Uputstva. Uputstvima se ne daju smjernice u pogledu toga koji nivo izražavanja uvjerenja (ako je potrebno) informacije trebaju proći.

Strukture i postupke kojima se pomaže rad IPSASB-a® omogućava International Federation of Accountants® (IFAC®)

Copyright© oktobar 2014. godine. International Federation of Accountants® (IFAC®). Više informacija o autorskim pravima, zaštitnim znakovima i dozvolama su date na [stranici 112](#).

KONCEPTUALNI OKVIR ZA FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE OPĆE NAMJENE SUBJEKATA JAVNOG SEKTORA

SADRŽAJ

	str.
Predgovor	4-7.
Poglavlje 1: Uloga i pravna snaga Konceptualnog okvira	8-11.
Poglavlje 2: Ciljevi i korisnici financijskog izvještavanja opće namjene	12-25.
Poglavlje 3: Kvalitativne karakteristike	26-40.
Poglavlje 4: Izvještajni subjekt	41-45.
Poglavlje 5: Elementi primarnih financijskih izvještaja	46-66.
Poglavlje 6: Priznavanje u primarnim financijskim izvještajima	67-71.
Poglavlje 7: Mjerenje imovine i obaveza u primarnim financijskim izvještajima	72-95.
Poglavlje 8: Prezentacija u financijskim izvještajima opće namjene	96-110.
Dodatak A: Publikacije koje prate Konceptualni okvir u sklopu obaveznog postupka 111.	

Predgovor Konceptualnom okviru za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora

Uvod

1. *Konceptualnim okvirom za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* (u daljem tekstu: Konceptualni okvir) ustanovljuju se koncepti koje treba primijeniti kod izrade Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (u daljem tekstu: MRSJS-) i Uputstava o preporučenim praksama (u daljem tekstu: Uputstva) a koji se tiču pripremanja i prezentiranja financijskih izvještaja opće namjene (u daljem tekstu: FION-i) subjekata javnog sektora.¹
2. Primarni cilj većine subjekata javnog sektora je pružiti usluge građanima a ne steći dobit ili stvoriti povrat od kapitala za ulagače. U skladu s tim, učinci takvih subjekata se tek djelomično mogu procjenjivati kroz analiziranje njihovog financijskog položaja, financijskih rezultata i novčanih tokova. FION-ima se korisnicima pružaju informacije za potrebe utvrđivanja odgovornosti i za potrebe donošenja odluka. Prema tome, korisnicima FION-a subjekata javnog sektora trebaju informacije koje pomažu procijeniti pitanja kao što su:
 - da li je subjekt usluge svojim korisnicima pružio na učinkovit i djelotvoran način;
 - koji resursi su trenutno raspoloživi za buduće trošenje i u kojoj mjeri je njihovo korištenje ograničeno, odnosno uslovljeno;
 - u kojoj mjeri se promijenilo opterećenje poreznih obveznika za narednu godinu po osnovu plaćanja za tekuće usluge; i
 - da li se sposobnost subjekta da pruži usluge poboljšala ili pogoršala u odnosu na prethodnu godinu.
3. Organi vlasti u pravilu raspolažu širokim ovlaštenjima, uključujući sposobnost da uspostave, nametnu primjenu ili izmijene zakonskih zahtjeva. Globalno uzeto, javni sektori se značajno razlikuju kako po strukturi tako i po metodama rada. Međutim, upravljanje u javnom sektoru u pravilu podrazumijeva to da izvršne vlasti odgovaraju zakonodavnim (ili jednakim) vlastima.
4. U narednim dijelovima dokumenta se navode karakteristike javnog sektora koje je *IPSASB* uzeo u obzir pri izradi Konceptualnog okvira.

Obim i financijski značaj transakcija koje nisu transakcije razmjene

5. U transakciji koja nije transakcija razmjene, subjekt prima vrijednost od drugog subjekta bez direktnog davanja približno jednake vrijednosti u zamjenu. Takve transakcije su uobičajene u javnom sektoru. Nivo i kvaliteta usluga koje primi neki pojedinac ili grupa pojedinaca u pravilu nisu direktno povezani sa stepenom razrezanih poreza. Pojedinac ili grupa će možda morati platiti naknadu ili taksu i/ili su dali propisane doprinose da bi stekli pristup određenim uslugama. Generalno uzevši, međutim, takve transakcije nisu razmjenske prirode jer vrijednost koristi koje pojedinac ili grupa steknu neće biti približno jednaka vrijednosti bilo kakve naknade koju su platili, odnosno doprinosa koji su dali. Priroda transakcija koje nisu transakcije razmjene može utjecati na to kako se priznaju, mjere i prezentiraju da bi se što više pomogle procjene subjekta od korisnika usluga i strana koje osiguravaju njegove resurse.

¹ Pod javnim sektorom se podrazumijevaju vlade i pripadajući organi vlasti na državnom i nižim nivoima (regionalni, lokalni i nivo pokrajina/saveznih država). U njega spadaju i međunarodne organizacije iz javnog sektora.

6. Oporezivanje je zakonski propisana, obavezna transakcija koja nije transakcija razmjene između pojedinaca, odnosno subjekata i vlasti. Ovlaštenja za naplatu poreza se mogu značajno razlikovati zavisno od odnosa između ovlaštenja državnih i vlasti nižih nivoa i drugih subjekata javnog sektora. Međunarodni subjekti javnog sektora se najvećim dijelom financiraju kroz prijenose od državnih, regionalnih i vlasti saveznih država/pokrajina. To financiranje se može voditi sporazumima i konvencijama ili izvršavati na dobrovoljnoj osnovi.
7. Organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora odgovaraju stranama koje im osiguravaju resurse, naročito onima koje te resurse osiguravaju u vidu poreza i kroz druge obavezne transakcije. U Poglavlju 2 *Ciljevi i korisnici financijskog izvještavanja opće namjene* detaljnije se obrađuje cilj financijskog izvještavanja koji se tiče prihvatanja i utvrđivanja odgovornosti.

Značaj usvojenog budžeta

8. Većina organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora izrađuju budžete. U mnogim jurisdikcijama, izrada i objavljivanje širokoj javnosti budžeta koji je usvojilo zakonodavno (ili jednako) tijelo je ustavna obaveza a sadržaj tih dokumenata je često propisan zakonskim propisima. Zakonodavna (ili jednaka) tijela vrše nadzor a korisnici i njihovi izabrani predstavnici drže upravu subjekta financijski odgovornom upravo kroz budžet i pomoću drugih mehanizama. Usvojeni budžet često služi i kao osnova za utvrđivanje nivoa poreza i sastavni je dio procesa dobivanja odobrenja od zakonodavnih vlasti za potrošnju.
9. Zbog značaja usvojenog budžeta, informacije koje korisnicima omogućavaju da usporede financijske rezultate s budžetom olakšavaju procjenu toga u kojoj mjeri je subjekt javnog sektora ispunio svoje financijske ciljeve. Takvim informacijama se unapređuje odgovornost i pomaže donošenje odluka kod narednih budžeta. Izvještaji o izvršenju budžeta su uobičajeni mehanizam za dokazivanje usklađenosti sa zakonskim zahtjevima koji se odnose na javne financije. O potrebama korisnika za informacijama o budžetu govori se u drugom poglavlju.

Vrste programa javnog sektora i dugotrajnost javnog sektora

10. Značajan broj programa javnog sektora su dugoročni programi i sposobnost da se ispune prihvaćene obaveze zavisi od buduće naplate poreza i doprinosa. Mnoge prihvaćene obaveze proistekle iz programa javnog sektora i ovlaštenja da se u budućnosti nametnu određeni porezi ne zadovoljavaju definiciju obaveze i imovine iz Poglavlja 5 *Elementi primarnih financijskih izvještaja* pa se, prema tome, takve obaveze i ovlaštenja ne priznaju u primarnim financijskim izvještajima.
11. U skladu s navedenim, izvještaj o financijskom položaju i izvještaj o financijskom rezultatu ne mogu pružiti sve informacije o dugoročnim programima koje korisnici trebaju, pogotovo ne informacije o programima socijalnih davanja. Financijske posljedice mnogih odluka će se osjetiti dugi niz godina, pa čak i decenijama kasnije, što FION-e koji sadrže prospektivne financijske informacije o dugoročnoj održivosti financija subjekata i ključnih programa čini neophodnim kada je riječ o utvrđivanju odgovornosti i donošenju odluka, kako se raspravlja u Poglavlju 2.
12. Iako je politička kontrola nešto što se može periodično promijeniti, nacionalne države u pravilu postoje duže vrijeme i, iako se mogu suočiti s ozbiljnim financijskim poteškoćama i nemogućnošću izmirivanja javnog duga, one nastavljaju postojati. Ukoliko se subjekti nižih nivoa vlasti suoče s financijskim poteškoćama, državne vlasti mogu nastupiti kao zajmodavci u krajnjoj nuždi ili pružiti širok spektar garancija. Primarne obaveze pružanja usluga koje su preuzeli subjekti nižih nivoa vlasti mogu nastaviti financirati viši nivoi vlasti. U drugim slučajevima, opet, sektori javnog sektora koji nisu u mogućnosti izmirivati svoje obaveze kako dopijevaju mogu nastaviti postojati zahvaljujući restrukturiranju svog poslovanja.
13. Princip vremenske neograničenosti poslovanja predstavlja temelj izrade primarnih financijskih izvještaja i tumačenja tog principa moraju odražavati pitanja o kojima se raspravlja u paragrafima 11. i 12.

Priroda i svrha imovine i obaveza u javnom sektoru

14. U javnom sektoru, nekretnine, postrojenja, oprema i druga imovina se drže primarno zbog njihovog uslužnog potencijala a ne zbog njihove sposobnosti da stvaraju novčane tokove.² S obzirom na vrste usluga koje se pružaju, značajan dio imovine koju koriste subjekti javnog sektora je specijalistička imovina, poput puteva ili vojne imovine. Tržište za nju može biti ograničeno a, čak i kada postoji, tu imovinu bi moglo trebati značajno prilagoditi da bi je koristili drugi operateri. Ovo su sve faktori koji utječu na mjerenje takve imovine. U Poglavlju 7 *Mjerenje imovine i obaveza u primarnim financijskim izvještajima* podrobnije se obrađuju osnove za mjerenje imovine.
15. Organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora mogu držati stavke koje doprinose historijskom i kulturnom karakteru nacije ili regije, kao što su umjetnine, historijski objekti i drugi artefakti. Pored toga, oni mogu biti nadležni za nacionalne parkove i druga područja od prirodnog značaja sa autohtonom florom i faunom. Takve stavke i područja, u pravilu, nisu namijenjena prodaji, čak ni kada postoji tržište za njih, već su ih vlasti i subjekti javnog sektora dužni očuvati i održavati za sadašnje i buduće generacije.
16. Organi vlasti su često nadležni za prirodne i druge resurse kao što su rezerve minerala, voda, ribogojilišta, šume i elektromagnetski spektar. Na osnovu tih nadležnosti, oni mogu izdavati dozvole za korištenje tih resursa, odnosno stjecati tantijeme i prikupljati poreze od njihovog korištenja. Više riječi o definiciji imovine i kriterijima za njeno priznavanje će biti Poglavlju 5 i Poglavlju 6 *Priznavanje u primarnim financijskim izvještajima*.
17. Organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora preuzimaju obaveze u vezi sa ostvarenjem svojih ciljeva u pogledu pružanju usluga. Mnoge od tih obaveza proistječu iz transakcija koje nisu transakcije razmjene, te podrazumijevaju obaveze koje se tiču programa socijalnih davanja. Obaveze mogu proisteći i iz nastupanja vlasti u svojstvu zajmodavca u krajnjoj nuždi, kao i iz njihovih eventualnih obaveza transfera resursa na strane pogođene prirodnim i drugim nepogodama. Pored toga, obaveze značajnog broja vlada proizlaze i iz monetarnih aktivnosti, kao što su valute u opticaju. Definicija obaveze i kriteriji za njeno priznavanje podrobnije su obrađeni u petom i šestom poglavlju.

Regulatorna uloga subjekata javnog sektora

18. Mnogi organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora imaju ovlaštenja da reguliraju subjekte koji posluju o okviru određenih privrednih grana, bilo direktno ili posredstvom za to posebno uspostavljenih agencija. Službenim politikama za regulaciju se, prije svega, nastoje zaštititi javni interesi u skladu s ciljevima propisanim tim politikama. Pored toga, regulatorne intervencije se mogu poduzimati i tamo gdje tržište za određene vrste usluga sadrži nedostatke, odnosno ne funkcioniра na zadovoljavajući način, kao i u odgovoru na faktore poput zagađenja, čiji utjecaj se ne prenosi kroz određivanje cijena. Ovaj vid regulatornih aktivnosti se provode u skladu sa za to propisanim zakonskim postupcima.
19. Organi vlasti se mogu i samoregulirati, odnosno regulirati druge subjekte javnog sektora. Može se pokazati neophodnim koristiti rasuđivanje kako bi se utvrdilo da li se takvim reguliranjem stvaraju prava i obaveze subjekata javnog sektora koja je potrebno priznati kao imovinu i obaveze, odnosno to da li se sposobnost subjekata javnog sektora da promijene takvo reguliranje odražava na način obračunavanja takvih prava i obaveza. Problematika prava i obaveza je obrađena u petom poglavlju.

² Značajan dio imovine javnog sektora će stvarati novčane tokove, ali to često nije osnovni razlog zašto se ona drži.

Spona sa statističkim izvještavanjem

20. Značajan broj vlada izrađuju dvije (2) vrste *ex-post* financijskih informacija: (a) statističke podatke o javnim financijama (u daljem tekstu: financijska statistika) sektora opće države (u daljem tekstu: SOD) za potrebe makroekonomskih analiza, i (b) primarne financijske izvještaje opće namjene (u daljem tekstu: primarni financijski izvještaji) za potrebe pokazivanja odgovornosti i odlučivanja na nivou subjekata, uključujući primarne financijske izvještaje za sve nivoe vlasti kao jedinstven izvještajni subjekt.
21. Sveobuhvatni standardi za makroekonomsku statistiku su uređeni *Sistemom državnih konta* (u daljem tekstu: državna konta). Taj sistem predstavlja okvir za davanje sistematskog detaljnog opisa ekonomije države i njenih komponenti, uključujući SOD. Ti standardi se potom primjenjuju na državnom ili regionalnom nivou što bi, primjera radi, u Europskoj uniji značilo kroz Europski sistem konta. U vodiče za izradu izvještaja o financijskoj statistici spada „Priručnik o statistici javnih financija“ Međunarodnog monetarnog fonda.
22. Primarni financijski izvještaji izrađeni prema MRSJS-ovima i izvještaji o financijskoj statistici imaju mnogo dodirnih tačaka. Oba okvira za izvještavanje se tiču (a) financijskih informacija na obračunskoj osnovi, (a) imovine, obaveza, prihoda i rashoda vlasti, te (c) sveobuhvatnih informacija o novčanim tokovima. Postoji značajno preklapanje između ta dva okvira za izvještavanje koja predstavljaju temelje ovih informacija.
23. Međutim, uputstva za izvještavanje prema MRSJS-ovima i za izvještavanje o financijskoj statistici se razlikuju u svojim ciljevima. Ciljevi financijskog izvještavanja subjekta javnog sektora su da se pruže informacije o izvještajnom subjektu koje korisnicima FION-a mogu služiti za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. Izvještaji o financijskoj statistici se koriste za (a) analizu mogućih fiskalnih politika, kreiranje politika i procjenu efekata fiskalnih politika, (b) utvrđivanje utjecaja na ekonomiju i (c) usporedbu fiskalnih rezultata u okviru jedne zemlje ili na međunarodnom nivou. Težište se stavlja na procjenu utjecaja SOD-a i šireg javnog sektora na ekonomiju, u sklopu kompletnog makroekonomskog statističkog okvira.
24. Razlike u ciljevima i stavljanje naglaska na različite izvještajne subjekte rezultiraju različitim postupanjem s određenim transakcijama i događajima. Otklanjanje razlika između ta dva računovodstvena okvira koje nisu ključne za njihove ciljeve i izvještajne subjekte, te korištenje kao jedinstvenog integriranog financijskog informacijskog sistema za izradu primarnih financijskih izvještaja koji su u skladu sa MRSJS-ovima i izvještaja o financijskoj statistici može donijeti prednosti korisnicima u smislu kvalitete, pravovremenosti i razumljivosti izvještaja. Sva ova pitanja i njihove implikacije su razmatrani pri izradi Poglavlja 2, Poglavlja 4 *Izvještajni subjekt* te Poglavlja 7, u kojima se obrađuju ciljevi financijskog izvještavanja, izvještajni subjekti i mjerenja.

POGLAVLJE 1: ULOGA I PRAVNA SNAGA KONCEPTUALNOG OKVIRA

SADRŽAJ

	tačka
Uloga Konceptualnog okvira	1.1
Pravna snaga Konceptualnog okvira	1.2-1.3
Financijski izvještaji opće namjene	1.4-1.7
Primjenjivost Konceptualnog okvira	1.8
Osnove za donošenje zaključaka	

Uloga Konceptualnog okvira

- 1.1 *Konceptualnim okvirom za financijsko izvještavanje opće namjene subjekta javnog sektora* (u daljem tekstu: Konceptualni okvir) utvrđuju se koncepti koji predstavljaju temelje financijskog izvještavanja opće namjene (u daljem tekstu: financijsko izvještavanje) subjekata javnog sektora koji se opredijele za računovodstvo na obračunskoj osnovi. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor /engl. *Public Sector International Accounting Standards Board – IPSASB*/ će primjenjivati te koncepte pri izradi Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (u daljem tekstu: MRSJS-ovi) i Uputstava o preporučenim praksama (u daljem tekstu: Uputstva) koji se mogu koristiti kod pripremanja i prezentacije financijskih izvještaja opće namjene (u daljem tekstu: FION) subjekata javnog sektora.

Pravna snaga Konceptualnog okvira

- 1.2 Konceptualnim okvirom se ne utvrđuju obavezujući zahtjevi za financijsko izvještavanje subjekata javnog sektora koji usvoje MRSJS-ove i ne poništavaju zahtjevi MRSJS-ova, odnosno Uputstva. Obavezujući zahtjevi koji se odnose na priznavanje, mjerenje i prezentaciju transakcija i drugih događaja i aktivnosti koji su predmet FION-a su navedeni u MRSJS-ima.
- 1.3 Konceptualni okvir može dati smjernice za rješavanje pitanja u vezi sa financijskim izvještavanjem koja nisu obrađena u MRSJS-ovima niti u Uputstvima. U takvim slučajevima, autori izvještaja i druga lica se mogu pozvati na definicije, kriterije za priznavanje, principe mjerenja i druge koncepte koji su određeni u Konceptualnom okviru i razmotriti njihovu primjenjivost.

Financijski izvještaji opće namjene

- 1.4 FION-i su glavna komponenta transparentnog financijskog izvještavanja organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora, te podržavaju i unapređuju to izvještavanje. FION-i su financijski izvještaji namijenjeni zadovoljavanju informacijskih potreba korisnika koji nisu u mogućnost zahtijevati da se izrade financijski izvještaji prilagođeni njihovim specifičnim potrebama za informacijama.
- 1.5 Određeni korisnici financijskih izvještaja mogu biti ovlašteni da zahtijevaju da se izrade izvještaji prilagođenim njihovim konkretnim potrebama u pogledu informacija. Iako se može desiti da informacije koje se pružaju u okviru FION-a budu korisne takvim stranama, FION-i se ne izrađuju namjenski da zadovolje njihove konkretne potrebe za informacijama.
- 1.6 FION-i će vjerovatno sadržavati više izvještaja, svaki od kojih predstavlja direktan odgovor na određene aspekte ciljeva financijskog izvještavanja i pitanja iz djelokruga financijskog izvještavanja. FION-i obuhvaćaju primarne financijske izvještaje, uključujući njihove bilješke (u daljem tekstu: primarni financijski izvještaji, osim ako nije naznačeno drugačije), te prezentiraju informacije kojima se unapređuju, dopunjavaju i upotpunjuju primarni financijski izvještaji.
- 1.7 Djelokrugom financijskog izvještavanja utvrđuje se granica transakcija, drugih događaja i aktivnosti koji mogu biti predmet FION-a. Djelokrug financijskog izvještavanja se utvrđuje na osnovu potreba primarnih korisnika FION-a u pogledu informacija i ciljeva financijskog izvještavanja. Faktori koji određuju šta sve može biti obuhvaćeno djelokrugom financijskog izvještavanja navedeni su u narednom poglavlju.

Primjenjivost Konceptualnog okvira

1.8 Konceptualni okvir se odnosi na finacijsko izvještavanje subjekata javnog sektora koji primjenjuju MRSJS-ove. On se, dakle, primjenjuje na FION-e državnih, lokalnih i vlasti na nivou saveznih država/pokrajina. Okvir se odnosi i na širok spektar drugih subjekata javnog sektora, uključujući:

- državna ministarstva, odsjeke, programe, odbore, komisije, agencije;
- javne fondove socijalnog osiguranja, zaklade i statutarne organe; i
- međunarodne vladine organizacije.

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio Konceptualnog okvira.

Uloga i pravna snaga Konceptualnog okvira

- BC1.1 Konceptualnim okvirom se određuju koncepti koje će *IPSASB* primjenjivati kod izrade MRSJS-ova i Uputstava čiji cilj je pomoći autorima i drugim licima oko pitanja u vezi sa financijskim izvještavanjem. MRSJS-ovi propisuju obavezujuće zahtjeve. MRSJS-ovi i Uputstva se kompletiraju po provođenju odgovarajućeg postupka kojim se zainteresiranim stranama pruža prilika da daju svoje komentare na konkretne predložene zahtjeve, uključujući i to da li su kompatibilni s trenutnim praksama u različitim jurisdikcijama.
- BC1.2 Konceptualni okvir predstavlja osnovu za izradu MRSJS-ova i, prema tome, relevantan je za sve subjekte koji primjenjuju MRSJS-ove. Zajedničkim FION-ima za sve nivoe vlasti izrađenim u skladu s MRSJS-ovima ujedno se mogu konsolidirati svi subjekti vlasti, bez obzira da li su se ti subjekti pridržavali MRSJS-ova pri izradi svojih FION-a ili ne.

Financijski izvještaji posebne namjene

- BC1.3 Tijela koja donose standarde često opisuju „financijske izvještaje posebne namjene“ kao financijske izvještaje koji su izrađeni da odgovore na zahtjeve korisnika koji su ovlašteni da zahtijevaju da se izrade financijski izvještaji u kojima će biti objavljene informacije kakve im trebaju za konkretne namjene. *IPSASB* je upoznat s činjenicom da su se zahtjevi iz MRSJS-ova do sada (a moguće je da će se i dalje) učinkovito primjenjivali i pokazali korisnima kod izrade financijskih izvještaja posebne namjene.

Financijski izvještaji opće namjene

- BC1.4 Konceptualni okvir prepoznaje da, u odgovoru na potrebe korisnika u pogledu informacija, FION-i mogu obuhvaćati informacije koje unapređuju, dopunjuju i upotpunjuju primarne financijske izvještaje. Prema tome, Konceptualni okvir odražava djelokrug financijskog izvještavanja koji je sveobuhvatniji od djelokruga primarnih financijskih izvještaja. U Poglavlju 2 *Ciljevi i korisnici financijskog izvještavanja opće namjene* se određuju ciljevi financijskog izvještavanja i primarni korisnici FION-a. Pored toga, ono daje i opis toga kako moguće potrebe primarnih korisnika u pogledu informacija utječu na to šta se sve može obuhvatiti djelokrugom financijskog izvještavanja.

POGLAVLJE 2: CILJEVI I KORISNICI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA OPĆE NAMJENE

SADRŽAJ

	tačka
Ciljevi financijskog izvještavanja	
2.1-2.2	
Korisnici financijskih izvještaja opće namjene	2.3-2.6
Utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka	2.7-2.10
Potrebe korisnika usluga i davalaca resursa u pogledu informacija	2.11-2.13
Informacije koje pružaju financijski izvještaji opće namjene.....	2.14-2.28
Financijski položaj, financijski rezultati i novčani tokovi	2.14-2.17
Informacije o budžetu i poštivanju pravnih ili drugih obavezujućih propisa kojima se uređuje prikupljanje i korištenje resursa	2.18-2.21
Rezultati pružanja usluga	2.22-2.24
Prospektivne financijske i nefinancijske informacije	2.25-2.27
Obrazloženja	2.28
Primarni financijski izvještaji i informacije kojima se unapređuju, dopunjuju i upotpunjuju ti izvještaji	2.29-2.30
Drugi izvori informacija	2.31
Osnove za donošenja zaključaka	

Ciljevi financijskog izvještavanja

- 2.1 Ciljevi financijskog izvještavanja subjekata javnog sektora su pružiti informacije o subjektu koje korisnicima FION-a mogu služiti za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka (u daljem tekstu: korisne za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka).
- 2.2 Financijsko izvještavanje nije samo po sebi cilj. Njegova svrha je pružiti informacije koje su korisne za korisnike FION-a. U skladu s tim, ciljevi financijskog izvještavanja se određuju prema korisnicima FION-a i njihovim informacijskim potrebama.

Korisnici financijskih izvještaja opće namjene

- 2.3 Organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora prikupljaju od poreznih obveznika, donatora, zajmodavaca i iz drugih izvora resurse koji se koriste za pružanje usluga građanima i njihovim drugim korisnicima. Ti subjekti odgovaraju za upravljanje i korištenje resursa onima koji im osiguravaju te resurse, kao i onima koji zavise od toga da subjekti resurse upotrebljavaju za pružanje neophodnih usluga. Onima koji osiguravaju resurse i koji koriste ili očekuju dobiti usluge informacije trebaju i kao ulazne vrijednosti za donošenja odluka.
- 2.4 Posljedično, FION-i subjekata javnog sektora se izrađuju, prije svega, kako bi odgovorili na potrebe u pogledu informacija korisnika usluga i pružatelja resursa koji nisu ovlašteni zahtijevati od subjekta javnog sektora da objavi informacije koje im trebaju za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. I zakonodavna (ili slična) tijela, kao i članovi parlamenta (ili sličnog predstavničkog tijela) spadaju u primarne korisnike FION-a i u velikoj mjeri i stalno koriste te izvještaje kada zastupaju interese korisnika usluga i davalaca resursa. Prema tome, za potrebe ovog Konceptualnog okvira, primarni korisnici FION-a su korisnici usluga i njihovi predstavnici i davaoci resursa i njihovi predstavnici (u daljem tekstu: korisnici usluga i davaoci resursa, osim kada je drugačije naznačeno).
- 2.5 Građani/državljeni primaju usluge od organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora i osiguravaju im resurse. Prema tome, i građani su primarni korisnici FION-a. Može se desiti da neki od korisnika usluga, odnosno davalaca resursa koji se oslanjaju na FION-e da im osiguraju informacije potrebne za utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka nisu državljani. Primjer su rezidenti koji plaćaju porez i/ili ostvaruju koristi, ali nisu državljani, te multilateralne ili bilateralne donatorske agencije i mnogi zajmodavci i korporacije koje osiguravaju resurse vlastima i obavljaju transakcije s njima, kao i oni koji financiraju i/ili imaju koristi od usluga koje pružaju međunarodne vladine organizacije. U većini slučajeva, vlade koje osiguravaju resurse međunarodnim vladinim organizacijama zavise od FION-a tih organizacija da im pruže informacije za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka.
- 2.6 FION-i pripremljeni da odgovore na potrebe korisnika usluga i davalaca resursa u pogledu informacija za utvrđivanje odgovornosti i donošenja odluka mogu pružiti informacije koje će biti korisne i drugim stranama, kao i u druge svrhe. Tako, na primjer, informacije sadržane u FION-ima mogu biti od koristi državnim statističarima, analitičarima, medijima, financijskim savjetnicima, grupama koje zastupaju javne interese i vrše lobiranje i drugima za njihove potrebe. I organizacije koje imaju ovlaštenje zahtijevati da se izrade financijski izvještaji koncipirani tako da zadovolje njihove potrebe u pogledu specifičnih informacija mogu koristiti informacije iz FION-a za svoje potrebe. U njih spadaju, primjera radi, regulatorna i nadzorna tijela, revizorske institucije, pododbori zakonodavnih i drugih organa vlasti, centralne agencije i kontrolori budžeta, uprave subjekata, rejting agencije i, u nekim slučajevima, institucije koje nude zajmove, razvojnu i druge vidove pomoći. Bez obzira na to što informacije iz FION-a mogu biti od koristi svim navedenim stranama, oni nisu primarni korisnici tih izvještaja i, prema tome, FION-i se ne izrađuju da specifično odgovore na njihove posebne potrebe u pogledu informacija.

Utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka

- 2.7 Primarna funkcija organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora je da pruže usluge kojima se unapređuje ili održava dobrobit građana i drugih rezidenata koji ispunjavaju uslove za to. U te usluge spadaju, primjera radi, socijalni programi, policija, javno obrazovanje, državna sigurnost i odbrana. U većini slučajeva, te usluge se pružaju kao rezultat transakcija koje nisu transakcije razmjene³ i u nekonkurentnom okruženju.
- 2.8 Organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora odgovaraju onima koji im osiguravaju resurse i onima koji zavise od njih da te resurse iskoriste za pružanje usluga tokom izvještajnog perioda i na duži rok. Ispunjavanje obaveza koje se tiču odgovornosti zahtijeva pružanje informacija o tome kako subjekt upravlja resursima koji su mu povjereni da bi pružio usluge građanima i drugim stranama, odnosno o tome da li postupuje u skladu sa zakonima, pravnim propisima ili drugim izvorima ovlaštenja kojima se vode njegovo pružanje usluga i drugi poslovi. S obzirom na to kako se financiraju usluge koje pružaju subjekti javnog sektora (prvenstveno prihodima od oporezivanja, odnosno od drugih transakcija koje nisu transakcije razmjene) i na zavisnost korisnika usluga od dugoročnog pružanja tih usluga, izvršavanje obaveza koje se tiču odgovornosti će iziskivati i pružanje informacija o pitanjima kao što su rezultati subjekata u pružanju usluga tokom izvještajnog perioda i njihova sposobnost da nastave pružati usluge i u budućim periodima.
- 2.9 Korisnicima usluga i davaocima resursa informacije će trebati i kao ulazni podaci za donošenje odluka. Primjera radi:
- zajmodavci, vjerovnici, donatori i druge strane koje osiguravaju resurse na dobrovoljnoj osnovi, uključujući kroz transakcije razmjene, donose odluke o tome da li dati resurse za trenutne i buduće aktivnosti organa vlasti, odnosno drugih subjekata javnog sektora. U nekim slučajevima, članovi zakonodavnih ili sličnih predstavničkih tijela koji zavise od FION-a da im pruže informacije koje su im potrebne, mogu donijeti ili utjecati na odluke o ciljevima pružanja usluga ministarstava, državnih agencija ili programa, kao i o resursima koji se dodjeljuju za ostvarivanje tih ciljeva;
 - porezni obveznici obično ne osiguravaju finansijska sredstva organima vlasti, odnosno drugim subjektima javnog sektora na dobrovoljnoj osnovi niti kao rezultat transakcije razmjene. Pored toga, u velikom broju slučajeva, oni nemaju ni slobodu izbora da li prihvatiti usluge koje pruža određeni subjekt javnog sektora ili se opredijeliti za drugog pružatelja usluga. Shodno tome, oni imaju vrlo malo direktne ili trenutne sposobnost da donesu odluke o tome da li osigurati resurse vlastima, o raspodjeli resursa konkretnim subjektima javnog sektora za pružanje usluga ili o tome da li nabaviti, odnosno iskoristiti pružene usluge. Međutim, korisnici usluga i davaoci resursa mogu odlučivati o svojim biračkim preferencijama i izabranim zvaničnicima, odnosno zastupnicima u drugim predstavničkim tijelima a te odluke se mogu odraziti na raspodjelu resursa u korist određenih subjekata javnog sektora.
- 2.10 Informacije koje se u FION-ima pružaju za potrebe utvrđivanja odgovornosti pomažu u donošenju odluka i da se odluke donose zasnovano na činjenicama. Primjera radi, utvrđivanje odgovornosti će iziskivati informacije o troškovima, učinkovitosti i djelotvornosti ranijih aktivnosti pružanja usluga, iznosu i izvorima povrata troškova, te o raspoloživim resursima za buduće aktivnosti. Iste informacije će korisnicima FION-a pomoći i kod donošenja odluka, uključujući odluke donatora i drugih finansirajućih subjekata o davanju resursa subjektima.

Potrebe korisnika usluga i davalaca resursa u pogledu informacija

- 2.11 Za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka, korisnici usluga i davaoci resursa će trebati informacije koje potkrepljuju procjene poput:

³ Transakcije razmjene su transakcije u okviru kojih jedan subjekt prima imovinu, odnosno usluge ili mu se izmiruju obaveze i u zamjenu daje približno jednaku vrijednost direktno drugom subjektu. U transakcijama koje nisu transakcije razmjene, subjekt prima vrijednost od drugog subjekta bez direktnog davanja približno jednake vrijednosti u zamjenu.

- učinaka subjekta tokom izvještajnog perioda u smislu, na primjer:
 - ispunjavanje ciljeva pružanja usluga, te drugih poslovnih i finansijskih ciljeva;
 - upravljanje resursima za koje je odgovaran; ili
 - postupanje u skladu s budžetskim, zakonodavnim i drugim obavezujućim propisima koji uređuju prikupljanje i korištenje resursa;
- likvidnosti (na primjer, mogućnosti ispunjavanja trenutnih obaveza) i solventnost (na primjer, mogućnosti dugoročnog ispunjavanja obaveza) subjekta;
- dugoročne održivosti pružanja usluga i izvršavanja drugih poslova subjekta, te promjena u njima proisteklih iz aktivnosti subjekta tokom izvještajnog perioda, uključujući, na primjer:
 - sposobnost subjekta da nastavi financirati svoje aktivnosti i ispuni svoje poslovne ciljeve u budućnosti (njegovog finansijskog kapaciteta), uključujući moguće izvore finansijskih sredstava i to u kojoj mjeri subjekt zavisi i u kojoj je, prema tome, podložan finansijskim ili pritiscima potražnje koji su izvan njegove kontrole; i
 - fizičke i druge resurse kojima subjekt trenutno raspolaže za pružanje usluga u budućim periodima (njegovog operativnog kapaciteta); i
- sposobnosti subjekta da se prilagodi promjenjivim okolnostima, bilo u smislu demografskih promjena ili promjena domaćih ili globalnih ekonomskih uslova koje će se vjerovatno odraziti na prirodu ili strukturu aktivnosti koje provodi i usluga koje pruža.

2.12 Vrlo je vjerovatno da će se informacije koje korisnici usluga i davaoci resursa trebaju za navedene svrhe preklapati. Tako će, primjera radi, korisnici usluga zahtijevati informacije kao ulazne podatke za procjenu pitanja poput toga:

- da li subjekt resurse koristi ekonomično, učinkovito, djelotvorno i svrsishodno, kao i da li je takva upotreba u njihovom interesu;
- da li su spektar, obim i trošak usluga koje su pružene u izvještajnom periodu primjereni, kao i iznosa i izvora povrata troškova; i
- da li je trenutni nivo prikupljanja poreza ili drugih resursa dovoljan da se zadrže isti obim i kvaliteta usluga koje se trenutno pružaju.

Korisnici usluga će zahtijevati i informacije o posljedicama odluka koje je subjekt donio, odnosno aktivnosti koje je proveo u izvještajnom periodu, o resursima koji su dostupni za pružanje usluga u budućim periodima, očekivanim budućim aktivnostima i ciljevima pružanja usluga subjekta, te iznosima i izvorima povrata troškova koji su neophodni da podrže te aktivnosti.

2.13 Davaoci resursa će zahtijevati informacije kao ulazne podatke za procjenu pitanja kao što su da li subjekt:

- ostvaruje ciljeve na osnovu kojih su prikupljeni resursi u izvještajnom periodu;
- je financirao trenutno poslovanje iz finansijskih sredstava koja su u tekućem periodu prikupljena od poreznih obveznika ili zajmova ili iz drugih izvora; i
- će vjerovatno trebati dodatne (ili manje) resurse u budućnosti i iz kojih izvora je najvjerovatnije da će ti resursi doći.

Zajmodavci i vjerovnici će trebati informacije kao ulazne podatke za procjenu likvidnosti subjekta i, shodno tome, da li će otplata biti izvršena u dogovorenom iznosu i u dogovorenim rokovima. Donatori će zahtijevati informacije koje će potkrijepiti procjene toga da li subjekt resurse koristi ekonomično, učinkovito, djelotvorno i svrsishodno. Oni će trebati i informacije o očekivanim budućim aktivnostima subjekta na pružanju usluga, kao i o potrebama u pogledu resursa.

Informacije koje pružaju finansijski izvještaji opće namjene

Finansijski položaj, finansijski rezultati i novčani tokovi

2.14 Informacije o finansijskom položaju organa vlasti ili drugog subjekta javnog sektora omogućit će korisnicima da odrede resurse subjekta i potraživanja od tih resursa na datum izvještavanja, na taj način dolazeći do informacija koje služe kao ulazne vrijednosti za procjenu pitanja kao što su:

- u kojoj mjeri je uprava ispunila svoju dužnost da čuva resurse subjekta i upravlja istima;
- u kojoj mjeri su dostupni resursi za buduće aktivnosti na pružanju usluga, kao i promjena iznosa i strukture tih resursa i potraživanja od tih resursa u izvještajnom periodu; i
- iznosi i rokovi budućih novčanih tokova koji su neophodni za servisiranje i otplaćivanje postojećih potraživanja od resursa subjekta.

2.15 Informacije o finansijskim rezultatima organa vlasti ili drugih subjekata javnog sektora omogućit će procjenu pitanja kao što je to da li je subjekt neophodne resurse pribavio na ekonomičan način i da li ih je koristio učinkovito i djelotvorno kako bi ostvario svoje ciljeve u pogledu pružanja usluga. Informacije o troškovima pružanja usluga i iznosima i izvorima pokriva troškova tokom izvještajnog perioda korisnicima će pomoći da utvrde da li su operativni troškovi pokriveni iz, primjera radi, poreza, naknada korisnika, doprinosa i transfera ili su financirani kroz povećanje zaduženosti subjekata.

2.16 Informacije o novčanim tokovima organa vlasti ili drugog subjekta javnog sektora pomažu procjeni njegovih finansijskih rezultata, te likvidnosti i solventnosti. One ukazuju na koji način je subjekt prikupljao i koristio novac tokom perioda, uključujući i njegove zajmove i otplate zajmova, kao i stjecanje i prodaju, na primjer, nekretnina, postrojenja i opreme. Pomoću njih se utvrđuje i novac dobiven od, primjera radi, poreza i ulaganja, kao i novčani transferi u korist i od drugih organa vlasti, državnih agencija ili međunarodnih organizacija. Informacije o novčanim tokovima mogu pomoći i procjene usklađenosti subjekta sa planom potrošnje izraženom u vidu novčanih tokova i potkrijepiti procjene vjerovatnih iznosa i izvora novčanih priljeva koji će biti potrebni za ostvarivanje ciljeva u pogledu pružanja usluga u budućim periodima.

2.17 Informacije o finansijskom položaju, finansijskim rezultatima i novčanim tokovima obično se prezentiraju u primarnim finansijskim izvještajima. Kako bi se korisnicima pomoglo da bolje razumiju, tumače i stave u kontekst informacije prezentirane u primarnim finansijskim izvještajima, FION-i mogu pružati i informacije kojima se unapređuju, dopunjuju i upotpunjuju ti izvještaji, uključujući, sljedeće informacije o organu vlasti ili drugom subjektu javnog sektora:

- poštivanje usvojenih budžeta i drugih obavezujućih propisa koji uređuju njihovo poslovanje;

- provođenje aktivnosti pružanja usluga i rezultate tih aktivnosti u izvještajnom periodu; i
- pružanje usluga i druge aktivnosti koji se očekuju u budućim periodima te dugoročne posljedice odluka koje su donijeli i aktivnosti koje su poduzeli u izvještajnom periodu, uključujući odluke i aktivnosti koje se mogu odraziti na očekivanja za budućnost.

Navedene informacije se mogu prezentirati u bilješkama uz primarne financijske izvještaje ili u zasebnim izvještajima koji čine dio FION-a.

Informacije o budžetu i o poštivanju pravnih ili drugih obavezujućih propisa kojima se uređuje prikupljanje i korištenje resursa

- 2.18 Organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora u pravilu izrađuju, usvajaju i objavljuju široj javnosti godišnje budžete. Usvojeni budžeti svim zainteresiranim stranama pružaju financijske informacije o poslovnim planovima subjekta za naredni period, njegovim potrebama u pogledu kapitala, a često, i o njegovim ciljevima i očekivanjima. Budžeti služe kao osnova za prikupljanje resursa od poreznih obveznika i od drugih davaoca resursa i opravdavaju njihov utrošak.
- 2.19 Neki od resursa za aktivnosti subjekata javnog sektora mogu doći od donatora, odnosno zajmodavaca ili nastati kao rezultat transakcija razmjene. Ipak, većinu njih osiguravaju porezni obveznici i druge strane kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene, u skladu s očekivanjima koja su odražena u usvojenom budžetu.
- 2.20 FION-i pružaju informacije o financijskim rezultatima (opisanim kao „suficit ili deficit“, „dobit ili gubitak“ ili drugim pojmovima), učincima i novčanim tokovima subjekta u izvještajnom periodu, njegovoj imovini i obavezama na datum izvještavanja i promjenama istih tokom izvještajnog perioda, kao i informacije o rezultatima njegovog pružanja usluga.
- 2.21 Uvrštavanje u FION-e informacija koje korisnicima pomažu procijeniti u kojoj mjeri prihodi, rashodi, novčani tokovi i financijski rezultati subjekta odgovaraju procjenama izraženim u usvojenim budžetima, kao i da li se subjekt pridržavao relevantnih zakona ili drugih obavezujućih propisa koji uređuju prikupljanje i korištenje resursa, važno je za utvrđivanje toga koliko je subjekt javnog sektora bio uspješan u ostvarivanju svojih financijskih ciljeva. Takve informacije su neophodne da se pokaže odgovornost organa vlasti ili drugog subjekta javnog sektora prema građanima iz njegove nadležnosti, unaprijedi procjena financijskih učinaka subjekta i pruži osnova za donošenje odluka.

Rezultati pružanja usluga

- 2.22 Primarni cilj organa vlasti i većine subjekata javnog sektora je pružiti usluge koje građani trebaju. U skladu s tim, financijski učinci organa vlasti i većine subjekata javnog sektora neće biti u potpunosti niti adekvatno odraženi bilo kakvom vrijednošću financijskih rezultata. Iz tih razloga, njihove financijske rezultate će biti potrebno procijeniti u kontekstu ostvarenja ciljeva pružanja usluga.
- 2.23 U nekim slučajevima, kvantitativna mjerenja izlaznih vrijednosti i ishoda aktivnosti pružanja usluga subjekta u izvještajnom periodu će dati relevantne informacije o ostvarenju rezultata tog pružanja usluga. U to spadaju informacije o trošku, obimu i učestalosti pružanja usluga te odnos između pružene usluge i osnove za resurse subjekta. U drugim slučajevima, ostvarenje ciljeva pružanja usluga će se morati iskomunicirati kroz pojašnjenje kvalitete određenih pruženih usluga ili ishoda određenih programa.
- 2.24 Uključivanjem u izvještaje nefinancijskih kao i financijskih informacija o aktivnostima pružanja usluga, te rezultatima i/ili ishodima u izvještajnom periodu pružaju se ulazne vrijednosti za procjenu ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja subjekta. Uvrštavanje takvih informacija u izvještaje je neophodno da bi organ vlasti ili drugi subjekt javnog sektora pokazao da je ispunio svoju dužnost da postupa odgovorno, odnosno da odgovara i može opravdati korištenje resursa koji su prikupljeni od i u ime građana. Odluke

donatora da resurse doznače određenim subjektima i programima također se donose, barem djelomično, kao odgovor na informacije o rezultatima pružanja usluga u izvještajnom periodu i ciljevima budućeg pružanja usluga.

Prospektivne financijske i nefinancijske informacije

- 2.25 S obzirom na dugovječnost vlasti i velikog broja njihovih programa, financijske posljedice mnogih odluka koje se donesu u izvještajnom periodu mogu postati jasne tek godinama kasnije. Primarni financijski izvještaji u kojima se prezentiraju informacije o financijskom položaju u određenom trenutku te financijskim učincima i novčanim tokovima tokom izvještajnog perioda će tada trebati biti procijenjeni u dugoročnom kontekstu.
- 2.26 Odluke koje organi vlasti ili drugi subjekti javnog sektora donesu u određenom periodu o programima kroz koje se pružaju i financiraju buduće usluge mogu imati ozbiljne posljedice po:
- građane koji će zavisiti od tih usluga u budućnosti; i
 - sadašnje i buduće generacije poreznih obveznika i drugih nedobrovoljnih davalaca resursa koji će plaćati poreze i druga davanja iz kojih se financiraju planirane aktivnosti pružanja usluga i s njima povezane prihvaćene financijske obaveze.
- 2.27 Informacije o očekivanim budućim aktivnostima i ciljevima subjekta u vezi sa pružanjem usluga, njihovim vjerovnatnim efektima na buduće potrebe subjekta za resursima i mogućim izvorima resursa će sve biti neophodne kao ulazne vrijednosti za procjenjivanje sposobnosti organa vlasti ili drugog subjekta javnog sektora da ispuní preuzete financijske i obaveze pružanja usluga u budućnosti. Objavljivanje takvih informacija u FION-ima će pomoći procjenu održivosti pružanja usluga od organa vlasti ili drugog subjekta javnog sektora, poboljšati odgovornost subjekta i pružiti dodatne korisne informacije za potrebe donošenja odluka.

Obrazloženja

- 2.28 Informacije o najbitnijim faktorima na kojima se zasnivaju financijski i učinci subjekta u pružanju usluga tokom izvještajnog perioda, te o pretpostavkama na kojima se zasnivaju očekivanja o budućim učincima subjekta i faktorima koji će vjerovatno utjecati na te učinke mogu se prezentirati u FION-ima, u bilješkama uz primarne financijske izvještaje ili u zasebnim izvještajima. Takve informacije će korisnicima pomoći da steknu bolje razumijevanje i stave u kontekst financijske i nefinancijske informacije iz FION-a, te doprinijeti funkciji FION-a da pružaju informacije za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka.

Primarni financijski izvještaji i informacije kojima se unapređuju, dopunjuju i upotpunjuju ti izvještaji

- 2.29 Djelokrug financijskog izvještavanja postavlja granice oko transakcija, drugih događaja i aktivnosti o kojima se može izvještavati u FION-ima. Kako bi odgovorio na potrebe korisnika za informacijama, Konceptualni okvir odražava djelokrug financijskog izvještavanja koji je sveobuhvatniji od djelokruga primarnih financijskih izvještaja. On omogućava da se u FION-ima prezentiraju dodatne informacije kojima će se unaprijediti, dopuniti i upotpuniti informacije date u tim izvještajima.
- 2.30 Dok Konceptualni okvir održava djelokrug financijskog izvještavanja koji je sveobuhvatniji od djelokruga primarnih financijskih izvještaja, informacije koje se prezentiraju u primarnim financijskim izvještajima i dalje predstavljaju suštinu financijskog izvještavanja. To kako se definiraju, priznaju i mjere elementi primarnih financijskih izvještaja, vidovi prezentacije i komunikacije koji mogu biti usvojeni za informacije koje se uvrštavaju u FION-e razmatra se u drugim poglavljima Konceptualnog okvira i pri izradi pojedinačnih MRSJS-a, odnosno Uputstava, kako je primjereno.

Drugi izvori informacija

- 2.31 FION-i igraju značajnu ulogu u komuniciranju informacija koje su neophodne da organ vlasti ili drugi subjekt javnog sektora ispuni svoju dužnost da postupa odgovorno, te informacija koje su potrebne kao ulazne vrijednosti za donošenje odluka. Nije vjerovatno, međutim, da će FION-i pružiti sve informacije potrebne za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. Tako, na primjer, iako u FION-e može biti uvrštena usporedba stvarnih s budžetiranim informacijama za izvještajni period, budžeti i finansijska predviđanja koja organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora izdaju tokom izvještajnog perioda pružaju detaljnije finansijske i nefinansijske informacije o finansijskim karakteristikama planova tih organa i subjekata u kratkoročnom i srednjoročnom periodu. Pored toga, vlasti i nezavisne agencije izdaju i izvještaje o potrebama za postojanjem i održivošću inicijativa za pružanje usluga i o očekivanim ekonomskim uslovima i promjenama demografske slike date jurisdikcije u srednjoročnom i dugoročnom periodu koje će utjecati na budžete i potrebe za uslugama u budućnosti. Prema tome, može se pokazati neophodnim da korisnici usluga i davaoci resursa uzmu u razmatranje i informacije iz drugih izvora, uključujući izvještaje o trenutnim i očekivanim ekonomskim uslovima, budžete i predviđanja vlasti, te informacije o inicijativama u vezi sa službenim politikama koje nisu date u FION-ima.

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio Konceptualnog okvira.

Primarne kategorije korisnika

BC2.1 Pri izradi Konceptualnog Okvira, *IPSASB* je tražio mišljenja o tome da li je u njemu potrebno odrediti primarne korisnike FION-a. U mnogim od komentarama na inicijalni Dokument za konsultacije⁴ izražen je stav da bi u Konceptualnom okviru trebalo odrediti primarne korisnike FION-a, te da bi se *IPSASB* prilikom izrade MRSJS-ova trebao usredotočiti na potrebe tih primarnih korisnika za informacijama. Ti stavovi su uvjerili *IPSASB*.

Određivanje primarnih kategorija korisnika

BC2.2 U prvom prednacrtu konceptualnog okvira naslovljenom *Konceptualni okvir za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora: Uloga, pravna snaga i djelokrug, ciljevi i korisnici, kvalitativne karakteristike i izvještajni subjekt* (u daljem tekstu: Prednacrt) kao primarni korisnici FION-a su određeni korisnici usluga i njihovi predstavnici, te davaoci resursa i njihovi predstavnici. U Prednacrtu je pojašnjeno da, iako *IPSASB* MRSJS-ove i Uputstva o sadržaju FION-a izrađuje kako bi se odgovorilo na potrebe tih primarnih korisnika za informacijama, FION-e mogu koristiti i sve drugi zainteresirani za financijsko izvještavanje i oni mogu dati korisne informacije i tim drugim korisnicima.

BC2.3 U značajnom broju komentara na Prednacrt podržano je određivanje korisnika usluga i njihovih predstavnika, te davaoca resursa i njihovih predstavnika kao primarnih korisnika FION-a. Ipak, bilo je i onih koji su smatrali da šira javnost, građani i zakonodavna tijela također trebaju biti određeni kao primarni ili najznačajniji korisnici FION-a subjekata javnog sektora. Njihova argumentacija je da vlade prvenstveno odgovaraju građanima ili njihovim predstavnicima a, u mnogim jurisdikcijama, zakonodavna tijela i pojedinačni članovi parlamenta (ili sličnog predstavničkog tijela) koji postupaju u ime građana su glavni korisnici FION-a. U nekim od komentara je izražen i stav da kao primarne korisnike FION-a subjekata javnog sektora treba odrediti isključivo davaoce resursa i njihove predstavnike. Takav stav je objašnjen time da je malo vjerovatno da bi FION-i mogli odgovoriti na potrebe svih korisnika za informacijama a davaoci resursa vjerovatno imaju najveći interes za te izvještaje. U skladu s tim, određivanje davalaca resursa kao primarne kategorije korisnika bi omogućilo *IPSASB*-u da se više fokusira na potrebe za informacijama samo jedne kategorije korisnika. Također je napomenuto da bi FION-i izrađeni kao odgovor na potrebe davalaca resursa za informacijama vjerovatno osigurati i informacije koje su korisne drugim potencijalnim korisnicima.

BC2.4 *IPSASB* prepoznaje opravdanost mnogih od prijedloga datih u komentarima vezano za identitet primarnih korisnika FION-a subjekata javnog sektora, pogotovo jer se u velikom broju jurisdikcija odnose na vlade. Ipak, s obzirom na ciljeve financijskog izvještavanja subjekta javnog sektora, *IPSASB* ostaje pri stavu da kao primarne korisnike FION-a subjekata javnog sektora treba odrediti korisnike usluga i njihove predstavnike i davaoce resursa i njihove predstavnike. Razlozi za to su sljedeći:

⁴ Dokument za konsultacije naslovljen „Konceptualni okvir za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora: Ciljevi financijskog izvještavanja, djelokrug financijskog izvještavanja, kvantitativne karakteristike informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene i izvještajni subjekt“.

- organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora odgovaraju onima koji zavise od toga da ti subjekti upotrijebe resurse za pružanje neophodnih usluga, kao i onima koji im osiguravaju resurse koji omogućavaju pružanje tih usluga; i
- FION-i imaju značajnu ulogu u osiguravanju da se ta odgovornost i ispoštuje, kao i u pružanju informacija koje će tim korisnicima pomoći kod donošenja odluka.

Kao takve, FION-e treba izrađivati tako da odgovore na potrebe za informacijama korisnika usluga i njihovih predstavnika i davalaca resursa i njihovih predstavnika, kao primarnih korisnika tih izvještaja. Osim toga, Konceptualni okvir će se primjenjivati na organe vlasti i potencijalno širok spektar drugih subjekata javnog sektora u mnogim različitim jurisdikcijama, kao i na međunarodne vladine organizacije. Prema tome, nije očito da bi određivanje drugih kategorija korisnika kao primarnih korisnika FION-a bilo relevantno i učinkovito funkcioniralo za sve subjekte javnog sektora i u svim jurisdikcijama.

- BC2.5 *IPSASB* uvažava da neke od informacija iz FION-a pojedinim korisnicima mogu biti od većeg interesa i od veće koristi nego drugima. Slaže se i s time da, pri izradi MRSJS-ova i Uputstava, mora razmotri i, u nekim slučajevima, izbalansirati potrebe različitih kategorija primarnih korisnika. Ipak, *IPSASB* vjeruje da takva pitanja ne umanjuju značaj određivanja i korisnika usluga i njihovih predstavnika i davalaca resursa i njihovih predstavnika kao primarnih korisnika FION-a.
- BC2.6 Stavovi *IPSASB*-a o odnosu između kategorija primarnih korisnika koje su identificirane u komentarima i korisnika usluga i davalaca resursa detaljno su predstavljeni u nastavku teksta.

Građani

- BC2.7 *IPSASB* prepoznaje značaj građana, šire javnosti i njihovih predstavnika kao korisnika FION-a, ali je mišljenja da svrstavanje građana u korisnike usluga i davaoce resursa osigurava osnovu za procjenu njihovih potencijalnih potreba za informacijama. Razlog za to je što se pod pojmom građani podrazumijeva veliki broj pojedinaca potencijalno širokog raspona različitih potreba za informacijama. Fokusiranje na potrebe za informacijama građana kao korisnika usluga i davalaca resursa omogućava *IPSASB*-u da objedini te različite interese i analizira na koje potrebe za informacijama bi FION-i trebali nastojati odgovoriti. Pored toga, *IPSASB* vjeruje da je primjereno da, pri izradi MRSJS-ova, ima mogućnost razmatrati potrebe za informacijama niza korisnika usluga i davalaca resursa koji ne moraju obavezno biti građani (uključujući donatore i zajmodavce) i nisu ovlašteni zahtijevati od subjekata javnog sektora da objave konkretne informacije koje su im potrebne za utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka.

Davaoci resursa

- BC2.8 *IPSASB* se slaže da će FION-i usmjereni na osiguravanje informacija kojima se zadovoljavaju potrebe davaoca resursa za informacijama ujedno pružiti informacije koje su korisne i drugim potencijalnim korisnicima tih izvještaja. Ipak, smatraju da se u Konceptualnom okviru treba jasno navesti očekivanje da organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora trebaju odgovarati i onima koji im osiguravaju resurse i onima koji zavise od toga da subjekti te resurse upotrebljavaju za pružanje neophodnih i/ili obećanih usluga. Pored toga, konstatirano je da su u nekim jurisdikcijama davaoci resursa prvenstveno donatori ili zajmodavci ovlašteni zahtijevati da se izrade financijski izvještaji posebne namjene koji će im pružiti konkretne informacije koje trebaju.
- BC2.9 Kao što je napomenuto u tački BC2.4, *IPSASB* je formirao mišljenje da su i korisnici usluga i davaoci resursa i njihovi predstavnici primarni korisnici FION-a. Odbor smatra da Konceptualni okvir ne bi trebao

isključiti građane koji mogu biti zainteresirani za FION-e u svojstvu korisnika usluga iz kategorije potencijalnih korisnika tih izvještaja, odnosno odrediti njihove potrebe za informacijama kao manje važne od potreba davalaca resursa. Pored toga, *IPSASB* vjeruje da ne bi bilo primjereno iz kategorije potencijalnih korisnika FION-a isključiti donatore, zajmodavce i druge strane koje, na dobrovoljnoj ili nedobrovoljnoj osnovi, osiguravaju resurse organima vlasti i drugim subjektima javnog sektora, niti njihove potrebe za informacijama odrediti kao manje važne od potreba korisnika usluga.

Zakonodavna tijela

- BC2.10 *IPSASB* je stava da su zakonodavna ili slična upravna tijela primarni korisnici FION-a u svojstvu predstavnika korisnika usluga ili davaoca resursa. I zakonodavnim tijelima, parlamentima, vijećima i sličnim tijelima također će trebati informacije za njihove vlastite posebne potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka, a obično će biti i ovlašteni zahtijevati da se izrade detaljniji financijski izvještaji posebne namjene i drugi izvještaji koji će im pružiti te informacije. Ipak, oni se mogu služiti i informacijama iz FION-a, kao i informacijama koje osiguravaju financijski izvještaji posebne namjene kao ulaznim vrijednostima za procjenjivanje da li su resursi iskorišteni učinkovito i svrsishodno, te za donošenje odluka o raspoređivanju resursa na određene organe vlasti, programe ili aktivnosti.
- BC2.11 Pojedinačni članovi zakonodavnih ili drugih upravnih tijela, bilo da su dio vlade ili opozicije, obično mogu zahtijevati osiguravanje informacija koje su im potrebne za izvršavanje službenih dužnosti prema instrukcijama zakonodavnog ili upravnog tijela. Oni, međutim, nisu obavezno ovlašteni zahtijevati izradu financijskih izvještaja koji će davati informacije koje trebaju u druge svrhe ili u drugim okolnostima. Shodno tome, oni su korisnici FION-a kako u svojstvu predstavnika korisnika usluga i davalaca resursa u svom biračkom ili izbornom tijelu, tako i u ličnom svojstvu kao građani i pripadnici date zajednice.

Druge kategorije korisnika

- BC2.12 Pri izradi Konceptualnog okvira, *IPSASB* je razmatrao širok spektar drugih potencijalnih korisnika FION-a, uključujući i to da li bi posebne interesne grupe i njihove predstavnike ili one koji obavljaju transakcije sa subjektima javnog sektora na komercijalnoj ili nekomercijalnoj, dobrovoljnoj ili nedobrovoljnoj osnovi (kao što su davaoci resursa iz javnog i privatnog sektora) trebalo odrediti kao zasebne kategorije korisnika. *IPSASB* je mišljenja da će se određivanjem korisnika usluga i davalaca resursa i njihovih predstavnika kao primarnih korisnika FION-a primjereno odgovoriti i na potrebe za informacijama podkategorija korisnika usluga i davalaca resursa.
- BC2.13 Informacije iz FION-a mogu biti korisne za sastavljanje državnih računa, kao ulazne vrijednosti za statističke modele financijskog izvještavanja, za procjene utjecaja službenih politika na ekonomsku aktivnost, te za potrebe drugih ekonomskih analiza. FION-i se, međutim, ne izrađuju posebno da bi odgovorili na potrebe onih kojima informacije trebaju za takve svrhe. Slično tome, iako će se informacije iz FION-a vjerovatno pokazati korisnima i za potrebe lica koja djeluju kao savjetnici korisnika usluga i davalaca resursa (poput udruženja građana, agencija za kreditnih rejting, kreditnih analitičara i udruženja koja se bave pitanjima od javnog interesa), FION-i se ne izrađuju posebno da bi odgovorili na njihove konkretne potrebe za informacijama.

Ciljevi financijskog izvještavanja

- BC2.14 U mnogim od komentara na Prednacrt je izražena suglasnost da pružanje informacija koje su korisne kako za utvrđivanje odgovornosti tako i za potrebe donošenja odluka treba odrediti kao ciljeve financijskog izvještavanja subjekata javnog sektora. U nekim od komentarima se zagovaralo da utvrđivanje odgovornosti treba odrediti kao jedini ili najznačajniji cilj financijskog izvještavanja subjekata javnog sektora, dok se u drugima opet zagovaralo da kao jedini cilj treba odrediti donošenje odluka. Međutim, *IPSASB* ostaje pri stavu da će korisnicima FION-a subjekata javnog sektora biti neophodne informacije i za potrebe utvrđivanja odgovornosti i za potrebe donošenja odluka.
- BC2.15 U nekim od komentara na Prednacrt je sugerirano da sponu između utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka treba jasnije artikulirati, te navesti karakteristike javnog sektora na osnovu kojih je *IPSASB* formirao svoje stavove o ciljevima financijskog izvještavanja za taj sektor. *IPSASB* je pozitivno odgovorio na te prijedloge. Okvir je restrukturiran i dodana su pojašnjenja.
- BC2.16 Unaprijeđeno je i pojašnjenje odgovornosti i njene spone sa donošenjem odluka i FION-ima. U tom kontekstu, *IPSASB* priznaje da je pojam odgovornost na način na koji je opisan u ovom Okviru širok. Konkretno, on obuhvata osiguravanje informacija o tome kako subjekt upravlja resursima kojim su mu povjereni, kao i informacija koje korisnicima mogu služiti kod procjene održivosti aktivnosti subjekta i dugoročnog kontinuiteta pružanja usluga. *IPSASB* je mišljenja da je takvo široko shvaćanje odgovornosti primjereno jer građani i drugi korisnici usluga osiguravaju resurse organima vlasti i drugim subjektima javnog sektora na nedobrovoljnoj osnovi i, najvećim dijelom, zavise od organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora da im dugoročno pružaju potrebne usluge. Ipak, *IPSASB* prepoznaje i to da je malo vjerovatno da će FION-i dati sve informacije koje korisnici usluga i davaoci resursa trebaju za utvrđivanje odgovornosti i donošenja odluka.

Djelokrug financijskog izvještavanja – primarni financijski izvještaji i informacije kojima se unapređuju, dopunjuju i upotpunjuju ti izvještaji

- BC2.17 U mnogim od komentara na Prednacrt podržani su djelokrug financijskog izvještavanja i njegovo obrazloženje kako ih je predložio *IPSASB*, pojedini navodeći pitanja koja iziskuju dalja pojašnjenja a drugi napominjući da bi se u sklopu projekata koji se bave širim pitanjima trebalo izraditi uputstvo o primjeni kvalitativnih karakteristika kao što su potvrdivost i usporedivost. U drugim komentarima se, opet, nisu slagali s tim da djelokrug financijskog izvještavanja ide šire od primarnih financijskih izvještaja, izražavajući zabrinutost oko toga:
- da se predloženi široki djelokrug bavi pitanjima koja ne spadaju u opis poslova *IPSASB*-a koji je važio u to vrijeme; i
 - da je davanje smjernica o pitanjima izvan okvira primarnih financijskih izvještaja, kao što su nefinancijske i prospektivne informacije, nešto čime bi se trebale baviti pojedinačne vlade, upravljačka ili druga nadležna tijela.

Bilo je i komentara na Prednacrt u kojima se izražava zabrinutost da je djelokrug preusko fokusiran na primarne financijske izvještaje i da u Konceptualni okvir treba uvrstiti dodatne smjernice o nefinancijskim informacijama i izvještavanju o održivosti.

BC2.18 *IPSASB* ostaje pri stavu da Konceptualni okvir mora odražavati djelokrug financijskog izvještavanja koji je sveobuhvatniji od onoga koji obuhvataju primarni financijski izvještaji. Razlozi za to su sljedeći:

- primarni cilj organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora je pružiti usluge građanima a ne stvoriti dobit;
- građani i drugi rezidenti koji ispunjavaju uslove zavise od organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora da im kontinuirano dugoročno pružaju različite usluge. Aktivnosti organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora, kao i odluke koje oni donose u određenom izvještajnom periodu mogu imati značajne posljedice po buduće generacije korisnika usluga i poreznih obveznika i drugih nedobrovoljnih davalaca resursa; i
- većina organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora funkcioniraju u okvirima planova potrošnje i financijskih ograničenja koja su utvrđena u budžetskom postupku. Praćenje izvršenja usvojenog budžeta je primarna metoda putem koje zakonodavna tijela vrše nadzor a građani i njihovi izabrani predstavnici očekuju od rukovodstva vlade da odgovara za financije.

BC2.19 U skladu s navedenim, učinci subjekata javnog sektora u ostvarivanju financijskih i ciljeva pružanja usluga mogu se tek djelomično ocijeniti na osnovu analiziranja njihovog financijskog položaja na datum izvještavanja i financijskih rezultata i novčanih tokova tokom izvještajnog perioda. *IPSASB* smatra da bi, kako bi se odgovorilo na potrebe korisnika za informacijama za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka, Konceptualni okvir trebao omogućiti da FION-i podrazumijevaju osiguravanje informacija koje korisnicima omogućavaju da bolje procijene primarne financijske izvještaje i stave ih u odgovarajući kontekst. Takve informacije se mogu priopćiti kroz zasebne izvještaje koji prezentiraju financijske i nefinancijske informacije o ostvarivanju ciljeva subjekta u pogledu pružanja usluga tokom izvještajnog perioda, o tome da li se pridržava usvojenog budžeta i zakonskih ili drugih obavezujućih propisa koji uređuju prikupljanje i korištenje resursa, te prospektivne financijske i nefinancijske informacije o budućim aktivnostima na pružanju usluga, njihovim ciljevima i resursima koje iziskuju. U nekim slučajevima, informacije o tim pitanjima se mogu prezentirati i u bilješkama uz primarne financijske izvještaje.

BC2.20 Pri donošenju odluka o zahtjevima ili smjernicama za financijsko izvještavanje u smislu davanja informacija u FION-ima povrh onih koje se uključuju u primarne financijske izvještaje, *IPSASB* će razmotriti koristi od takvih informacija za korisnike i troškove sastavljanja takvih informacija i izvještavanja o njima.

Ograničavanje djelokruga financijskog izvještavanja

BC2.21 U nekim od komentara je izražena suglasnost s tim da djelokrug financijskog izvještavanja treba nadilaziti primarne financijske izvještaje, ali i zabrinutost da je djelokrug predložen u Prednacrtu nedovoljno određen i/ili da nije adekvatno objašnjen, odnosno opravdan, pojedini predlažući da se ograniči na davanje dodatnih informacija o stavkama koje se priznaju u primarnim financijskim izvještajima.

BC2.22 *IPSASB* je odgovorio na ove zabrinutosti pojašnjavajući spone između djelokruga financijskog izvještavanja i potreba korisnika za informacijama dajući dodatna objašnjenja o odnosu između potreba korisnika za informacijama i informacija koje FION-i mogu pružiti u odgovoru na njih. Pored toga, *IPSASB* je pojasnio da je djelokrug financijskog izvještavanja opće namjene ograničen na primarne financijske izvještaje i informacije kojima se unapređuju, dopunjuju i upotpunjuju ti izvještaji. Shodno tome, sve ono što je uključeno u sveobuhvatniji djelokrug financijskog izvještavanja biti će izvedeno iz

primarnih financijskih izvještaja i ograničeno na pitanja koja pomažu korisnicima da bolje razumiju i stave u kontekst informacije koje se uvrštavaju u te izvještaje.

Razmatranja u vezi s resursima, obavezujući zahtjevi i status revizije

- BC2.23 U značajnom broju komentara, kako onih u kojima se podržavaju prijedlozi iz Prednacrta tako onih koji se protive tim prijedlozima, izražena je zabrinutost da bi bavljenje pitanjima „šireg djelokruga“ iziskivalo previše resursa *IPSASB*-a i ograničilo mogućnost Odbora da se bavi pitanjima iz domena primarnih financijskih izvještaja. U komentarima na Prednacrt također se:
- zagovaralo to da Konceptualni okvir pojasni da će obavezujući zahtjevi biti uvedeni samo za pitanja koja se tiču primarnih financijskih izvještaja, dok će se pitanja iz šireg djelokruga obrađivati u uputstvima; i
 - izražavala zabrinutost o mogućim implikacijama uvrštavanja nefinancijskih i prospektivnih informacija u FION-e po reviziju.
- BC2.24 *IPSASB* može izraditi MRSJS-ove koji uključuju obavezujuće zahtjeve, ali to ne mora obavezno i napraviti. Na primjer, u publikacije *IPSASB*-a spadaju i Uputstva i drugi dokumenti koji imaju za cilj pomoći zajednici financijskog izvještavanja u rješavanju određenih pitanja iz domena financijskog izvještavanja. Svi dokumenti *IPSASB*-a koji sadrže obavezujuće zahtjeve ili uputstva za prezentaciju informacija u FION-ima, bilo u sklopu primarnih financijskih izvještaja ili kao kvalitativni dodaci tim izvještajima, proći će standardni propisani postupak. U skladu s tim, u sklopu izrade obavezujućih ili drugih uputstava za prezentaciju informacija kojima se širi djelokrug financijskog izvještavanja, *IPSASB* će morati odgovoriti na sva pitanja u vezi sa predloženim stručnim sadržajem i obavezujućom prirodom tih uputstva koja zabrinjavaju njegove članove.
- BC2.25 *IPSASB* uvažava zabrinutost autora komentara koji se odnose na raspoređivanja resursa *IPSASB*-a na pitanja iz šireg djelokruga, ali informacije koje se prezentiraju u primarnim financijskim izvještajima ostaju okosnica financijskog izvještavanja i, prema tome, primarno težište MRSJS-ova i Uputstava koje izrađuje *IPSASB*. U skladu s tim, program rada za izradu standarda *IPSASB*-a i dalje će odgovarati na potrebe korisnika za boljim financijskim izvještavanjem o transakcijama i drugim događajima koji su predmet primarnih financijskih izvještaja.
- BC2.26 *IPSASB* je stava da uloga Konceptualnog okvira, kao ni MRSJS-ova i Uputstava koji mogu biti izrađeni u skladu sa konceptima opisanim u njemu, nije da nastoje ustanoviti nivo uvjerenja revizije koji treba da se osigura za određene aspekte FION-a. Kvalitativne karakteristike korisnicima pružaju određena uvjerenja o kvalitetu informacija koje se uvrštavaju u FION-e, ali odgovornost za reviziju primarnih financijskih izvještaja i drugih komponenti FION-a utvrdit će se na osnovu stavki kao što su regulatorni okvir u određenim jurisdikcijama i mandat revizije koji je dogovoren sa subjektom i/ili se primjenjuje na subjekt.

POGLAVLJE 3: KVALITATIVNE KARAKTERISTIKE

SADRŽAJ

	tačka
Uvod	3.1-3.5
Relevantnost	3.6-3.9
Vjerno prikazivanje	3.10-3.16
Razumljivost	3.17-3.18
Pravovremenost	3.19-3.20
Usporedivost	3.21-3.25
Potvrdivost	3.26-3.31
Ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene ..	3.32-3.42
Značajnost	3.32-3.34
Ekonomičnost	3.35-3.40
Ravnoteža između kvalitativnih karakteristika	3.41-3.42
Osnove za donošenje zaključaka	

Uvod

- 3.1 FION-ima se prezentiraju financijske i nefinancijske informacije o ekonomskim i drugim pojavama. Kvalitativne karakteristike informacija koje se uvrštavaju u FION-e su osobine koje te informacije čine korisnima za korisnike i pomažu ostvariti ciljeve financijskog izvještavanja. Ciljevi financijskog izvještavanja su da se osiguraju informacije koje mogu služiti za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka.
- 3.2 Kvalitativne karakteristike informacija koje se uvrštavaju u FION-e subjekata javnog sektora su relevantnost, vjerno prikazivanje, razumljivost, pravovremenost, usporedivost i potvrdivost.
- 3.3 Sveprisutna ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e su značajnost, ekonomičnost i postizanje odgovarajuće ravnoteže između kvalitativnih karakteristika.
- 3.4 Svaka kvalitativna karakteristika je sastavni dio drugih karakteristika i zajedno s njima omogućava da se u FION-ima pruže informacije korisne za ostvarivanje ciljeva financijskog izvještavanja. U praksi se, međutim, može desiti da sve kvalitativne karakteristike nisu u potpunosti zastupljene i da je potrebno praviti kompromise i vršiti balansiranje između nekih od njih.
- 3.5 Kvalitativne karakteristike se odnose na sve financijske i nefinancijske informacije koje se uvrštavaju u FION-e, uključujući informacije iz ranijih perioda i prospektivne informacije, te obrazloženja. To u kojoj mjeri su ostvarene, međutim, može se razlikovati u zavisnosti od stepena neizvjesnosti i subjektivne procjene ili mišljenja strana uključenih u sastavljanje financijskih i nefinancijskih informacija. Potreba za dodatnim uputstvima za tumačenje i primjenu kvalitativnih karakteristika na informacije kojima se djelokrug financijskog izvještavanja proširuje mimo primarnih financijskih izvještaja razmatrat će se prilikom izrade MRSJS-ova i Uputstava koji se bave takvim pitanjima.

Relevantnost

- 3.6 Financijske i nefinancijske informacije su relevantne ako mogu pomoći ostvarivanju ciljeva financijskog izvještavanja. Financijske i nefinancijske informacije mogu pomoći ostvariti te ciljeve kada imaju potvrdnu vrijednost, vrijednost predviđanja ili oboje. One mogu pomoći a, samim tim, biti relevantne čak i kada pojedini korisnici odluče da ih ne iskoriste ili su već upoznati s njima.
- 3.7 Financijske i nefinancijske informacije imaju potvrdnu vrijednost ako se njima potvrđuju ili mijenjaju ranija (ili trenutna) očekivanja. Na primjer, informacije će biti relevantne za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka ako potvrđuju očekivanja o pitanjima kao što su mjera u kojoj je uprava izvršila svoju odgovornost u pogledu učinkovitog i djelotvornog korištenja resursa, ostvarenja naznačenih ciljeva pružanje usluga i postupanja prema relevantnim budžetskim, zakonskim i drugim zahtjevima.
- 3.8 FION-ima se mogu prezentirati informacije o očekivanim budućim aktivnostima, ciljevima i troškovima subjekta u pogledu pružanja usluga, te o iznosima i izvorima resursa za koje je predviđeno da se raspodjele za pružanje usluga u budućnosti. Takve informacije usmjerene na budućnost će imati vrijednost predviđanja i biće relevantne za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. Informacije o ekonomskim i drugim pojavama koje postoje ili su se već desile također mogu imati vrijednost predviđanja kao pomoć kod formiranja očekivanja o budućnosti. Na primjer, informacije koje potvrđuju ili su suprotne očekivanjima iz prošlosti mogu da učvrste ili promijene očekivanja o financijskim rezultatima i ishodima pružanja usluga koji mogu nastati u budućnosti.

- 3.9 Potvrдна i funkcija informacija koja se tiče predviđanja su uzajamno povezane. Na primjer, informacije o trenutnom nivou i strukturi resursa subjekta i potraživanjima od tih resursa pomažu korisnicima da potvrde ishod strategija upravljanja resursima tokom perioda, kao i da predvide sposobnost subjekta da odgovori na promjene okolnosti i očekivane buduće potrebe za pružanjem usluga. Iste informacije pomažu da se potvrde ili isprave ranija očekivanja i predviđanja korisnika o sposobnosti subjekta da odgovori na takve promjene. One pomažu i da se potvrde ili isprave prospektivne financijske informacije uvrštene u prethodne FION-e.

Vjerno prikazivanje

- 3.10 Da bi bile korisne u financijskom izvještavanju, informacije moraju davati vjeran prikaz ekonomskih i drugih pojava koje im je namjera da prikažu. Vjeran prikaz se ostvaruje kada se pruži potpuna i neutralna slika određene pojave bez značajnih grešaka. Informacije koje daju vjeran prikaz ekonomske ili druge pojave oslikavaju suštinu primarne transakcije, drugog događaja, aktivnosti ili okolnosti, koja nije uvijek isto što i njihova pravna forma.
- 3.11 U praksi može biti nemoguće znati, odnosno potvrditi da li su informacije prezentirane u FION-ima potpune, neutralne i bez značajnih grešaka. Ipak, one trebaju biti što je moguće potpunije, neutralnije i bez grešaka.
- 3.12 Izostavljanje nekih informacija može uzrokovati stvaranje lažne ili slike koja navodi na pogrešne zaključke o nekoj ekonomskoj ili drugoj pojavi, koja time nije korisna korisnicima FION-a. Na primjer, potpuni opis stavke „postrojenja i opreme“ u FION-ima uključuje numerički prikaz ukupne vrijednosti postrojenja i opreme zajedno sa drugim kvantitativnim i opisnim informacijama i obrazloženjima neophodnim da se da vjeran prikaz te klase imovine. U nekim slučajevima, to može podrazumijevati objavljivanje informacija o pitanjima kao što su glavne klase postrojenja i opreme, faktori koji su utjecali na njihovu upotrebu u prošlosti ili bi mogli utjecati na njihovu upotrebu u budućnosti, te osnova i postupak za utvrđivanje njihovog numeričkog prikaza. Slično tome, prospektivne financijske i nefinancijske informacije o ostvarivanju ciljeva i ishoda pružanja usluga uvrštene u FION-e trebaju biti prezentirane zajedno sa ključnim pretpostavkama na kojima se temelje te informacije i eventualnim objašnjenjima koja su neophodna kako bi se osiguralo da je njihov prikaz potpun i koristan za korisnike.
- 3.13 Neutralnost u financijskom izvještavanju podrazumijeva odsustvo pristranosti. To znači da se odabir i prezentacija financijskih i nefinancijskih informacija ne vrši s namjerom postizanja unaprijed određenog rezultata, kao što je da se na određeni način utječe na korisnikovu procjenu izvršenja odgovornosti od subjekta ili na odluku odnosno prosudbu koju treba donijeti, ili da se izazove određeno ponašanje.
- 3.14 Neutralne informacije daju vjeran prikaz ekonomskih i drugih pojava koje im je namjera da prikažu. Ipak, zahtjev da informacije koje se uvrštavaju u FION-e budu neutralne ne znači da one nemaju svrhu niti da neće utjecati na ponašanje. Relevantnost je kvalitativna karakteristika a, po definiciji, relevantne informacije mogu da utječu na procjene i odluke korisnika.
- 3.15 Ekonomske i druge pojave prikazane u FION-ima u pravilu nastaju pod neizvjesnim okolnostima. Informacije koje se uvrštavaju u FION-e će stoga često obuhvaćati procjene koje sadrže prosudbe uprave. Da bi dala vjeran prikaz neke ekonomske ili druge pojave, procjena se mora zasnivati na odgovarajućim ulaznim podacima, a svaki ulazni podatak odražavati najbolje dostupne informacije. Pitanju neizvjesnosti će se morati oprezno pristupiti. U nekim slučajevima se može pokazati neophodnim eksplicitno objaviti stepen neizvjesnosti u odnosu na financijske i nefinancijske informacije kako bi se dao vjeran prikaz ekonomske ili druge pojave.
- 3.16 Odsustvo značajnih grešaka ne znači potpunu tačnost u svim aspektima. Ono znači da ne postoje greške ni

propusti koji su pojedinačno ili skupno značajni za opis pojave i da je postupak koji se koristi za izradu datih informacija primijenjen kao što je opisano. U nekim slučajevima, može biti moguće utvrditi ispravnost pojedinih informacija uvrštenih u FION-e, kao što su iznos transfera novca u korist drugog nivoa vlasti, obim pruženih usluga ili cijena plaćena za nabavku postrojenja i opreme. U drugim slučajevima, međutim, to neće obavezno biti moguće utvrditi, kao, na primjer, kod davanja tačne procjene vrijednosti, troška određene stavke ili učinkovitosti programa pružanja usluga. U takvim slučajevima, procjena će biti bez značajnih grešaka ako je iznos jasno opisan kao procjena, ako su objašnjeni priroda i ograničenja postupka procjene i ako prilikom odabira i primjene odgovarajućeg postupka za izradu te procjene nisu prepoznate značajne greške.

Razumljivost

- 3.17 Razumljivost je svojstvo informacija koje korisnicima omogućava da razumiju njihovo značenje. FION-i subjekata iz javnog sektora trebaju prezentirati informacije na način koji odgovara potrebama i znanju korisnika, kao i prirodi prezentiranih informacija. Na primjer, objašnjenja financijskih i nefinancijskih informacija i komentara o pružanju usluga i drugim rezultatima tokom izvještajnog perioda, kao i očekivanja za buduće periode trebaju biti napisana jednostavnim jezikom i prezentirana na način koji je korisnicima lako razumljiv. Razumljivost je veća kada su informacije razvrstane, imaju određena svojstva i prezentirane su jasno i koncizno. I usporedivost može povećati razumljivost.
- 3.18 Pretpostavlja se da korisnici FION-a posjeduju razumno poznavanje aktivnosti subjekta i okruženja u kojem posluje, kako bi bili u stanju čitati FION-e i pregledati i analizirati prezentirane informacije s dužnom pažnjom. Pojedine ekonomske i druge pojave su posebno složene i teško ih je predstaviti u FION-ima, a neki korisnici će možda morati zatražiti pomoć savjetnika da bi ih mogli razumjeti. Neophodno je uložiti maksimalne napore da se ekonomske i druge pojave u FION-ima prikažu na način koji je razumljiv širokom spektru korisnika. Ipak, ne treba izostavljati informacije iz FION-a samo zato što su previše složene ili zato što će nekim korisnicima biti teško da ih razumiju bez pomoći.

Pravovremenost

- 3.19 Pravovremenost znači dostupnost informacija korisnicima prije nego izgube sposobnost da budu korisne za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. Što ranije relevantne informacije postanu dostupne to su potencijalno korisnije kao ulazni podaci za procjenu odgovornosti i veća je njihova sposobnost da potkrijepe i utječu na odluke koje treba donijeti. Nedostatak pravovremenosti može učiniti informacije manje korisnima.
- 3.20 Neke informacije mogu ostati korisne dugo nakon izvještajnog perioda ili datuma izvještavanja. Na primjer, za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka, korisnici FION-a će možda morati da procijene trendove u financijskim i učincima pružanja usluga subjekta, kao i njegovu usklađenost s budžetom tokom više izvještajnih perioda. Pored toga, ishod i učinke pojedinih programa pružanja usluga možda neće biti moguće utvrditi sve do budućih perioda. To, na primjer, može biti slučaj sa programima koji su namijenjeni za poboljšanje ekonomskog položaja stanovništva, smanjenje učestalosti određene bolesti ili za povećanje nivoa pismenosti određenih starosnih grupa.

Usporedivost

- 3.21 Usporedivost je svojstvo informacija koja korisnicima omogućava da prepoznaju sličnosti i razlike između dvije grupe pojava. Usporedivost nije svojstvo izolirane informacije već spone između dvije ili više informacija.
- 3.22 Usporedivost nije isto što i dosljednost. Dosljednost se odnosi na upotrebu istih računovodstvenih principa ili politika i osnove za izradu, bilo od jednog do drugog perioda za isti subjekt ili u istom periodu kod više subjekata. Usporedivost je cilj a dosljednost pomaže ostvarenje tog cilja. U nekim slučajevima, računovodstveni principi ili politike koje je subjekt usvojio se mogu mijenjati kako bi bolje prikazivali određenu transakciju ili događaj u FION-ima. U takvim slučajevima, mogu biti neophodna dodatna objavljivanja ili objašnjenja kako bi se ostvarila karakteristika usporedivosti.
- 3.23 Usporedivost se razlikuje i od jednoobraznosti. Da bi informacije bile usporedive, slične stvari moraju izgledati slično a različite različito. Prenaglašavanje jednoobraznosti može umanjiti usporedivost tako što različite stvari učini sličnima. Usporedivost informacija u FION-ima se ne povećava činjenjem da različite stvari izgledaju slično, ništa više nego činjenjem da slične stvari izgledaju različito.
- 3.24 Informacije o financijskom položaju, financijskim rezultatima, novčanim tokovima, usklađenosti s usvojenim budžetom i relevantnim zakonskim ili drugih obavezujućim propisima kojima se uređuje prikupljanje i korištenje resursa, rezultatima pružanja usluga i budućim planovima subjekta su neophodne za potrebe utvrđivanja odgovornosti a mogu služiti i kao ulazne vrijednosti kod donošenja odluka. Njihova korisnost se povećava ako se mogu usporediti sa, primjera radi:
- prospektivnim financijskim i nefinancijskim informacijama koje su ranije prezentirane za taj izvještajni period ili datum izvještavanja;
 - sličnim informacijama o istom subjektu za neki drugi period ili neki drugi trenutak; i
 - sličnim informacijama o drugim subjektima (na primjer, subjektima javnog sektora koji pružaju slične usluge u drugim jurisdikcijama) za isti izvještajni period.
- 3.25 Dosljedna primjena računovodstvenih principa, politika i osnova za izradu na prospektivne financijske i nefinancijske informacije i stvarne ishode će povećati korisnost svake usporedbe predviđenih i stvarnih rezultata. Usporedivost s drugim subjektima može biti manje značajna za pojašnjavanje percepcije ili stava uprave o faktorima koji utječu na trenutne učinke subjekta.

Potvrdivost

- 3.26 Potvrdivost je svojstvo informacija koje pomaže uvjeriti korisnike da informacije iz FION-a vjerno prikazuju ekonomske i druge pojave koje im je namjera prikazati. Potkrepljivost je izraz koji se ponekad koristi da se opiše to svojstvo kada se primjenjuje u odnosu na objašnjenja i prospektivne financijske i nefinancijske kvantitativne informacije koje se objavljuju u FION-ima, odnosno svojstvo informacija koje pomažu u uvjeravanju korisnika da objašnjenja ili prospektivne financijske i nefinancijske kvantitativne informacije vjerno prikazuju ekonomske i druge pojave koje im je namjera da prikažu. Bez obzira da li se naziva potvrdivost ili potkrepljivost, ova karakteristika ukazuje na to da različiti nezavisni posmatrači s odgovarajućim znanjem mogu postići opći konsenzus, mada ne obavezno i potpunu suglasnost da:
- date informacije prikazuju ekonomske i druge pojave koje im je namjera prikazati bez značajnih grešaka ili predrasuda; ili
 - je odgovarajuća metoda priznavanja, mjerenja ili prikazivanja primijenjena bez značajnih grešaka ili predrasuda.

- 3.27 Da bi bile potvrdive, informacije ne moraju biti procjene izražene jednim brojem. Moguće je potvrditi i čitav raspon mogućih iznosa i s njima povezanih vjerovatnosti.
- 3.28 Potvrđivanje može biti direktno ili indirektno. Kod direktnog potvrđivanja, potvrđuje se sam iznos ili drugi prikaz, na primjer, putem (a) brojanja novca, (b) praćenja utrživih vrijednosnih papira i njihovih kotiranih cijena ili (c) potvrđivanja da su bili prisutni faktori za koje je utvrđeno da su utjecali na ranije rezultate pružanja usluga i da su ostvarili određeni efekat. Kod indirektnog potvrđivanja, iznos ili drugi prikaz se potvrđuje putem provjere ulaznih vrijednosti i ponovnog izračunavanja izlaznih vrijednosti primjenom istog računovodstvenog postupka ili metodologije. Primjer toga bi bilo potvrđivanje knjigovodstvene vrijednosti zaliha putem provjere ulaznih vrijednosti (količine i troškova) i ponovnog izračunavanja završnog stanja zaliha primjenom iste pretpostavke o toku troškova (na primjer, po prosječnom trošku ili metodom 'prvi ulaz, prvi izlaz').
- 3.29 Svojstvo potvrdivosti (ili potkrepljivosti ako se za njegovo opisivanje koristi taj pojam) nije apsolutno – neke informacije imaju manju ili veću potvrdivost od drugih. Ipak, što se potvrđivije informacije uvrštavaju u FION-e, to će prije uvjeriti korisnike da vjerno prikazuju ekonomske i druge pojave koje im je namjera da prikažu.
- 3.30 FION-i subjekata javnog sektora mogu uključivati financijske i druge kvantitativne informacije i objašnjenja o: (a) ključnim utjecajima na učinke subjekta tokom perioda, (b) očekivanim budućim efektima ili rezultatima programa pružanja usluga provedenih u izvještajnom periodu i (c) prospektivnim financijskim i nefinancijskim informacijama. Neće uvijek biti moguće potvrditi ispravnost svih kvantitativnih prikaza i objašnjenja takvih informacija sve do nekog budućeg perioda, a možda ni tada.
- 3.31 Kako bi se pomoglo uvjeriti korisnike da prospektivne financijske i nefinancijske kvantitativne informacije i objašnjenja uvršteni u FION-e vjerno prikazuju ekonomske i druge pojave koje im je namjera prikazati, pretpostavke na kojima se temelje objavljene informacije, usvojene metodologije sastavljanja tih informacija, te faktori i okolnosti koji potkrepljuju izražena mišljenja ili objavljivanja trebaju biti transparentni. Na taj način će se korisnicima omogućiti da formiraju prosudbe o adekvatnosti tih pretpostavki i metoda sastavljanja, mjerenja, prikazivanja i tumačenja informacija.

Ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene

Značajnost

- 3.32 Informacije su značajne ako bi njihovo izostavljanje ili lažno prikazivanje moglo uticati na izvršavanje odgovornosti subjekata ili na odluke koje korisnici donesu na osnovu FION-a subjekta koji su izrađeni za dati izvještajni period. Značajnost zavisi i od vrste i od veličine stavke koja se procjenjuje u kontekstu konkretnih okolnosti svakog subjekta. FION-i mogu obuhvaćati kvalitativne i kvantitativne informacije o rezultatima pružanja usluga tokom izvještajnog perioda i očekivanja o pružanju usluga financijskim ishodima u budućnosti. Iz tog razloga nije moguće naznačiti jedinstven kvantitativni prag kada određena vrsta informacija postaje značajna.
- 3.33 Procjena značajnosti se vrši u kontekstu zakonodavnog, institucionalnog i poslovnog okruženja u kojem subjekt posluje i u odnosu na prospektivne financijske i nefinancijske informacije, znanje lica koje vrši procjenu i očekivanja o budućnosti. Objavljivanje informacija o usklađenosti ili neusklađenosti sa zakonima, pravnim propisima ili drugim izvorima ovlaštenja može biti značajno zbog svoje prirode, bez obzira na veličinu obuhvaćenih iznosa. Prilikom utvrđivanja da li je neka stavka značajna ili ne u datim okolnostima, razmatraju se pitanja poput vrste, zakonitosti, osjetljivosti i posljedica ranijih ili očekivanih transakcija i događaja, strana koje učestvuju u tim transakcijama i okolnosti iz kojih su proistekle.

- 3.34 Značajnost se u ovom Konceptualnom okviru klasificira kao ograničenje u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e. Prilikom izrade MRSJS-ova i Uputstava, *IPSASB* će razmatrati značajnost posljedica primjene određene računovodstvene politike, osnove za izradu ili objavljivanja određene stavke ili vrste informacija. Uz uvažavanje zahtjeva svih MRSJS-ova, subjekti koji izrađuju FION-e, također trebaju razmatrati značajnost, na primjer, primjene određene računovodstvene politike i zasebnog objavljivanja pojedinih informacija.

Ekonomičnost

- 3.35 Financijsko izvještavanje nameće troškove. Koristi od financijskog izvještavanja bi trebalo da opravdaju te troškove. Procjena da li koristi od osiguravanja informacija opravdavaju pripadajuće troškove obično je pitanje prosudbe, budući da često nije moguće identificirati i/ili kvantificirati sve troškove i sve koristi informacija uvrštenih u FION-e.
- 3.36 Troškovi osiguravanja informacija uključuju troškove prikupljanja i obrade informacija, troškove njihovog potvrđivanja i/ili prezentiranja pretpostavki i metodologija koje ih potkrepljuju, kao i troškove njihovog prenošenja. Korisnici snose troškove analize i tumačenja. Izostavljanje korisnih informacija također nameće troškove, uključujući troškove koji nastanu po korisnike kako bi neophodne informacije pribavili iz drugih izvora, te troškove proistekle iz donošenja odluka na osnovu nepotpunih podataka datih u FION-ima.
- 3.37 Autori financijskih izvještaja ulažu najviše napora u osiguravanje informacija za FION-e, ali korisnici usluga i davaoci resursa su u konačnici ti koji snose troškove tih napora jer se resursi preusmjeravaju s aktivnosti pružanja usluga na aktivnosti izrade informacija koje će biti uvrštene u FION-e.
- 3.38 Korisnici ostvaruju najveći dio koristi od informacija koje se pružaju u FION-ima. Ipak, informacije izrađene za FION-e može interno koristiti i uprava i mogu dovesti do toga da uprava donosi bolje odluke. Objavljivanje informacija u FION-ima u skladu sa konceptima određenim u Konceptualnom okviru, te MRSJS-ovima i Uputstvima koji su izvedeni iz njega će unaprijediti i poboljšati viđenje financijskih izvještaja organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora kao transparentnih i doprinijeti preciznijem određivanju vrijednosti duga javnog sektora. Prema tome, informacije iz FION-a mogu na različite načine biti od koristi i samim subjektima javnog sektora.
- 3.39 Primjena ograničenja ekonomičnosti (troškova i koristi) podrazumijeva procjenu da li će koristi od iskazivanja informacija vjerovatno opravdati troškove njihovog osiguravanja i upotrebe. Prilikom te procjene, neophodno je razmotriti da li se u određenoj mjeri može žrtvovati jedna ili više kvalitativnih karakteristika kako bi se smanjili troškovi.
- 3.40 Pri izradi MRSJS-ova, *IPSASB* razmatra informacije dobivene od autora financijskih izvještaja, korisnika, akademske zajednice i drugih strana o očekivanoj prirodi i količini koristi i troškova predloženih zahtjeva. Objavljivanje i drugi zahtjevi koji rezultiraju prezentiranjem informacija koje mogu služiti korisnicima FION-a za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka i koje imaju kvantitativne karakteristike se propisuju MRSJS-ovima kada *IPSASB* procijeni da koristi od postupanja prema tim zahtjevima u pogledu objavljivanja i drugim zahtjevima opravdavaju njihove troškove.

Ravnoteža između kvalitativnih karakteristika

- 3.41 Kvalitativne karakteristike zajedno doprinose korisnosti informacija. Na primjer, ni opis koji daje vjeran prikaz nebitne pojave, niti opis koji ne daje vjeran prikaz relevantne pojave neće dati korisnu informaciju. Slično tome, da bi bile relevantne, informacije moraju biti pravovremene i razumljive.
- 3.42 U određenim slučajevima se može pokazati neophodnim praviti kompromise ili balansirati kvalitativne karakteristike da bi se ispunili ciljevi financijskog izvještavanja. Relativni značaj kvalitativnih karakteristika u svakoj situaciji je stvar profesionalnog rasuđivanja. Cilj je postići odgovarajuću ravnotežu između karakteristika da bi se ispunili ciljevi financijskog izvještavanja.

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio Konceptualnog okvira.

Kvantitativne karakteristike informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene

- BC3.1 Pri izradi MRSJS-ova, *IPSASB* dobiva sugestije svojih članova o informacijama koje najviše zadovoljavaju ciljeve financijskog izvještavanja i koje treba uvrstiti u FION-e, te donosi prosudbe o njima. Kod donošenja tih prosudbi, *IPSASB* razmatra u kojoj mjeri je moguće ostvariti svaku kvalitativnu karakteristiku. Zahtjevi u pogledu objavljivanja i drugi zahtjevi se uvrštavaju u MRSJS-ove samo onda kada se procijeni da će informacije koje nastaju iz njihove primjene zadovoljiti kvalitativne karakteristike i ograničenje u pogledu ekonomičnosti određene u Konceptualnom okviru.
- BC3.2 U nekim komentarima na Prednacrt izražena je zabrinutost oko primjene kvalitativnih karakteristika na sva pitanja koja mogu biti prezentirana u FION-ima, a naročito ona pitanja koja mogu biti prezentirana izvan okvira primarnih financijskih izvještaja. *IPSASB* razumije tu zabrinutost. On prepoznaje da će MRSJS-ovi i Uputstva koji se bave prezentacijom informacija u FION-ima izvan okvira primarnih financijskih izvještaja možda morati uključivati dodatne smjernice o primjeni kvantitativnih karakteristika na obrađena pitanja.
- BC3.3 MRSJS-ovi i Uputstva koje izdaje *IPSASB* neće obraditi sve financijske i nefinancijske informacije koje bi mogle biti uvrštene u FION-e. U nedostatku konkretnog MRSJS-a ili Uputstava koji se bave određenom ekonomskom ili drugom pojavom, autori FION-a trebaju procijeniti da li neka informacija zadovoljava kvalitativne karakteristike i ograničenja određene u Konceptualnom okviru i, prema tome, se kvalificira da bude uvrštena u FION-e. Te procjene će biti izvršene u kontekstu ostvarivanja ciljeva financijskog izvještavanja a oni su, opet, utvrđeni kako bi odgovorili na potrebe korisnika za informacijama.
- BC3.4 Postojanje računovodstvenih sistema i postupaka koji su adekvatno koncipirani i učinkovito funkcioniraju omogućiti će upravama da prikupe i obrade dokaze koji potkrepljuju financijsko izvještavanje. Kvaliteta tih sistema i postupaka je ključni faktor u osiguravanju kvalitete financijskih informacija koje subjekt uvrštava u FION-e.

Druge razmatrane kvalitativne karakteristike

- BC3.5 U nekim od komentara na Prednacrt izraženo je mišljenje da treba odrediti dodatne kvalitativne karakteristike, konkretno „iskrenost“, „istinito i vjerno prikazivanje“, „vjerodostojnost“, „transparentnost“ i „regularnost“.
- BC3.6 *IPSASB* konstatira da „iskrenost“ kako se koristi u financijskom izvještavanju ima slično značenje kao i „istinito i vjerno“. Smatraju da su iskrenost, istinito i vjerno prikazivanje, vjerodostojnost i transparentnost svi značajni pojmovi za opisivanje sveobuhvatnih svojstava kojima financijsko izvještavanje teži, odnosno koje nastoji ostvariti. Međutim, oni ne postoje kao kvalitativne karakteristike sami za sebe već je ostvarivanje tih svojstava proizvod primjene cijelog skupa kvalitativnih karakteristika koje su određene u ovom Konceptualnom okviru i u MRSJS-ovima koji se bave konkretnim izvještajnim pitanjima. Shodno tome, iako se radi o značajnim karakteristikama FION-a, one nisu same za sebe određene kao zasebne kvalitativne karakteristike. Nadalje, *IPSASB* vjeruje da je koncept „regularnosti“ naveden u nekim od komentara povezan sa konceptom „usklađenosti“ kako se koristi u Konceptualnom okviru i, stoga, regularnost nije određena kao dodatna kvalitativna karakteristika.

Relevantnost

- BC3.7 U Konceptualnom okviru je objašnjeno da su financijske i nefinancijske informacije relevantne ako mogu utjecati na ostvarenje ciljeva financijskog izvještavanja. U sklopu svog redovnog postupka, *IPSASB* traži komentare o tome da li su zahtjevi predloženi u MRSJS-ovima ili eventualno u Uputstvima relevantni za ostvarenje ciljeva financijskog izvještavanja, odnosno za ispunjavanje dužnosti subjekta da bude odgovoran i za odluke koje bi korisnici mogli donijeti.

Vjerno prikazivanje

- BC3.8 Konceptualni okvir pojašnjava da informacija da bi bila korisna mora davati vjeran prikaz ekonomske ili druge pojave koju ima namjeru prikazati. Pojedinačne ekonomske ili druge pojave se mogu vjerno prikazati na više načina. Na primjer, ostvarivanje određenih ciljeva pružanja usluga može se prikazati: (a) kvalitativno kroz objašnjavanje trenutnih i očekivanih dugoročnih ishoda i efekata programa pružanja usluga, (b) kvantitativno kao mjerna vrijednost obima i troška usluga koje se osiguravaju programom pružanja usluga ili (c) kombinacijom kvantitativnih i kvalitativnih informacija. Pored toga, jednim opisom u FION-ima se može predstaviti više ekonomskih pojava. Primjera radi, prezentacija stavke „postrojenja i oprema“ u financijskim izvještajima može predstavljati zbir svih postrojenja i opreme subjekta, uključujući i stavke koje imaju različite funkcije, koje su podložne različitim rizicima i prilikama i koje se obračunavaju po iznosima zasnovanim na procjenama koje mogu biti manje ili više složene i pouzdane.
- BC3.9 Poželjne su potpunost i neutralnost postupaka procjene (i ulaznih vrijednosti za njih), kao i odsustvo značajnih grešaka, a neophodan je i neki minimalni nivo tačnosti da bi procjena vjerno prikazivala ekonomsku ili neku drugu pojavu. Međutim, vjeran prikaz ne podrazumijeva apsolutnu potpunost niti neutralnost procjene, niti implicira potpuno odsustvo grešaka u rezultatu. Ako bi se impliciralo da prikaz neke ekonomske ili druge pojave podrazumijeva stepen potpunosti, neutralnosti ili nepostojanja greške koji je nedostižan, to bi umanjilo mjeru u kojoj informacije vjerno prikazuju ekonomske ili druge pojave koje im je namjera prikazati.

Vjerno prikazivanje ili pouzdanost

- BC3.10 U vrijeme izdavanja Prednacrt, u Prilogu A MRSJS-a 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*, „pouzdanost“ je bila određena kao kvalitativna karakteristika. Pouzdane informacije su opisane kao „nepistrane informacije bez značajnih grešaka na koje se korisnici mogu osloniti da im pružaju vjeran prikaz onoga što im je namjera da prikažu, odnosno što se može razumno očekivati da prikažu“. Vjeran prikaz, suština ispred forme, neutralnost, opreznost i potpunost određeni su kao komponente pouzdanosti. U Konceptualnom okviru se koristi pojam „vjerno prikazivanje“ umjesto „pouzdanosti“ za opisivanje suštinski istog koncepta. Pored toga, njime se suština ispred forme i opreznost ne određuju eksplicitno kao komponente vjernog prikazivanja.
- BC3.11 U značajnom broju komentara na Prednacrt podržano je korištenje vjernog prikazivanja i njegovog objašnjenja iz Prednacrt, uz objašnjenje u pojedinim slučajevima da vjeran prikaz bolje izražava prirodu ciljnog koncepta. U nekim od komentara nije podržana zamjena pouzdanosti pojmom vjerno prikazivanje, uz izražavanje zabrinutosti da vjeran prikaz implicira usvajanje računovodstva na osnovu fer vrijednosti ili tržišne vrijednosti i da pouzdanost i vjerno prikazivanje nisu uzajamno zamjenjivi pojmovi.
- BC3.12 Korištenje pojmova „vjerno prikazivanje“ ili pak „pouzdanost“ za opisivanje ove kvalitativne karakteristike u Konceptualnom okviru neće odrediti osnovu za mjerenje koja će biti usvojena u

FION-ima, bilo da se radi o historijskom trošku, tržišnoj vrijednosti, fer vrijednosti ili nekoj drugoj osnovi za mjerenje. Nije namjera *IPSASB*-a da se korištenje vjernog prikazivanja tumači na takav način. Osnova ili osnove za mjerenje koje je moguće usvojiti za elemente primarnih financijskih izvještaja razmatraju se u Poglavlju 7 *Mjerenje imovine i obaveza u primarnim financijskim izvještajima*. Kvalitativne karakteristike će onda biti u funkciji osiguravanja da primarni financijski izvještaji daju vjeran prikaz osnove ili osnova za mjerenje prikazanih u FION-ima.

- BC3.13 *IPSASB* uvažava zabrinutost izraženu u nekim od komentara da se upotreba drugačijeg pojma može tumačiti tako da opisuju drugačija, pa čak i manje vrijedna svojstva od onih koja se podrazumijevaju pod pojmom pouzdanost. Ipak, *IPSASB* je stava da objašnjenje iz Okvira da je „vjeran prikaz ostvaren kada je opis određene pojave potpun, neutralan i bez značajnih grešaka“ i detaljno pojašnjenje tih ključnih obilježja onemogućavaju da se izgubi bilo koje od svojstava koja su ranije odražavana kroz upotrebu pojma pouzdanost.
- BC3.14 Pored toga, prema savjetu koji je dat *IPSASB*-u, sam izraz „pouzdanost“ otvoren je za različita tumačenja i subjektivne prosudbe, što se odražava na kvalitetu informacija koje se uvrštavaju u FION-e. *IPSASB* smatra da će korištenje pojma „vjerno prikazivanje“ pomoći da se prevaziđu problemi kod tumačenja i primjene pouzdanosti sa kojima su se susretali u pojedinim jurisdikcijama, bez umanjivanja svojstava koje taj pojam podrazumijeva i da se on znatno lakše prevodi i bolje razumije na više različitih jezika.

Suština ispred forme i opreznost

- BC3.15 U nekim od komentara na Prednacrt izražena je zabrinutost zbog toga što suština ispred forme i opreznost nisu određeni kao kvalitativne karakteristike, odnosno zbog toga što njihov značaj nije dovoljno priznat niti objašnjen. U nekima je napomenuto i to da opreznost ne mora obavezno biti nekompatibilan sa postizanjem neutralnosti i vjernog prikazivanja.
- BC3.16 U Konceptualnom okviru je objašnjeno da „informacije koje daju vjeran prikaz ekonomske ili druge pojave oslikavaju suštinu osnovne transakcije, drugog događaja, aktivnosti ili okolnosti, koja nije uvijek isto što i njihova pravna forma“. Prema tome, suština ispred forme ostaje ključno svojstvo koju informacije koje se uvrštavaju u FION-e moraju posjedovati. U skladu s tim, suština ispred forme nije određena kao zasebna ili dodatna kvalitativna karakteristika jer je već ugrađena u koncept vjernog prikazivanja.
- BC3.17 *IPSASB* smatra da se koncept opreznosti također odražava u objašnjenju neutralnosti kao komponente vjernog prikazivanja i kroz prepoznavanje potrebe da se neizvjesnosti pristupa s oprezom. U skladu s tim, isto kao i suština ispred forme, opreznost nije određena kao zasebna kvalitativna karakteristika jer su njena namjera i utjecaj kod određivanja koje informacije će biti uvrštene u FION-e već ugrađeni u koncept vjernog prikazivanja.

Razumljivost

- BC3.18 Iako jasnija i preciznija prezentacija informacija pomaže korisnicima da ih razumiju, stvarno razumijevanje ili shvaćanje informacija u velikoj mjeri zavisi od samih korisnika FION-a.
- BC3.19 Pojedine ekonomske i druge pojave su posebno složene i teško ih je prikazati u FION-ima. Ipak, *IPSASB* smatra da informacije koje su, primjera radi, relevantne, daju vjeran prikaz onoga što im je namjera prikazati, pravovremene su i potvrdive, ne treba izostaviti iz FION-a samo zato što su potencijalno previše složene ili što bi nekim korisnicima moglo biti teško da ih razumiju bez pomoći. Uvažavanje činjenice da bi nekim korisnicima mogla biti potrebna pomoć kod razumijevanja informacija prezentiranih u FION-ima

ne znači da informacije koje se uvrštavaju u njih ne trebaju biti razumljive, odnosno da ne treba uložiti maksimalne napore da se prezentiraju na način koji je razumljiv širokom spektru korisnika. U praksi, međutim, to ipak znači da je priroda informacija koje se uvrštavaju u FION-e takva da možda neće biti moguće u potpunosti ostvariti kvalitativne karakteristike u svakom trenutku i za sve korisnike.

Pravovremenost

BC3.20 *IPSASB* prepoznaje potencijal koji pravovremeno izvještavanje ima za povećanje korisnosti FION-a kako za potrebe utvrđivanja odgovornosti tako i za potrebe donošenja odluka, te da nepotrebno kašnjenje s osiguravanjem informacija može smanjiti njihovu upotrebljivost za te potrebe. Shodno tome, pravovremenost je u Konceptualnom okviru određena kao kvalitativna karakteristika.

Usporedivost

BC3.21 Određeni stepen usporedivosti može se ostvariti kroz maksimalizaciju kvalitativnih karakteristika relevantnosti i vjernog prikaza. Na primjer, vjeran prikaz relevantne ekonomske ili druge pojave jednog subjekta javnog sektora vjerovatno će biti usporediv sa vjernim prikazom slične relevantne ekonomske ili druge pojave nekog drugog subjekta javnog sektora. Međutim, ekonomske ili druge pojave često se može vjerno prikazati na više načina a dopuštanje alternativnih računovodstvenih metoda u odnosu na istu pojavu umanjuje usporedivost i, prema tome, može biti nepoželjno.

BC3.22 U nekim od komentara na Prednacrt izražena je zabrinutost da se pojašnjenje odnosa između usporedivosti i dosljednosti može protumačiti kao prepreka kontinuiranom razvoju financijskog izvještavanja. To je zato što unapređenja financijskog izvještavanja često podrazumijevaju reviziju ili promjenu računovodstvenih principa, politika ili osnova za izradu koje subjekt trenutno koristi.

BC3.23 Dosljedna primjena istih računovodstvenih principa, politika i osnova za izradu od jednog do drugog perioda pomaže korisnicima u procjeni financijskog položaja, financijskih učinaka i rezultata pružanja usluga subjekta u usporedbi s prethodnim periodima. Ipak, u slučajevima kada računovodstveni principi ili politike koji se odnose na određene transakcije ili druge događaje nisu propisani MRSJS-ovima, postizanje kvalitativne karakteristike usporedivosti ne treba tumačiti kao zabranu promjene računovodstvenih principa ili politika subjekta da bi se kvalitetnije prikazale te transakcije i događaji. U takvim slučajevima, uvrštavanjem u FION-e dodatnih objavljivanja ili pojašnjenja utjecaja promjene politike i dalje se može postići karakteristika usporedivosti.

Potvrdivost

BC3.24 Potvrdivost je svojstvo informacija koje pomaže uvjeriti korisnike da informacije iz FION-a daju vjeran prikaz ekonomske i druge pojave koju im je namjera prikazati. Iako usko povezana s vjernim prikazom, potvrdivost je određena kao zasebna kvalitativna karakteristika jer informacije mogu vjerno prikazati ekonomske i druge pojave čak i kada se ne mogu potvrditi s apsolutnom sigurnošću. Pored toga, potvrdivost može na različite načine funkcionirati zajedno sa vjernim prikazivanjem i drugim kvalitativnim karakteristikama kako bi doprinijele korisnosti informacija koje se prezentiraju u FION-ima. Na primjer, može se pokazati neophodnim iznaći odgovarajuću ravnotežu između stepena potvrdivosti koji posjeduje određena informacija i njenih drugih kvalitativnih karakteristika kako bi se osiguralo da se prezentira pravovremeno i da je relevantna.

BC3.25 Pri osmišljavanju kvalitativnih karakteristika koje su određene u ovom Okviru, *IPSASB* je razmatrao da li bi „potkrepljivost“ trebala biti određena kao zasebna karakteristika u odnosu na informacije koje se u FION-ima prezentiraju izvan okvira primarnih financijskih izvještaja. Oni smatraju da određivanje

potvrdivosti i potkrepljivosti kao zasebnih kvalitativnih karakteristika sa suštinski istim svojstvima može zbunjivati autore FION-a, njihove korisnike i druge strane. Ipak, u Konceptualnom okviru se prepoznaje da se potkrepljivost ponekad koristi za opisivanje svojstva informacije koje pomaže uvjeriti korisnike da obrazloženja i prospektivne financijske i nefinancijske informacije uvrštene u FION-e daju vjeran prikaz ekonomske i druge pojave koju im je namjera prikazati.

- BC3.26 U nekim od komentara na Prednacrt izražena je zabrinutost oko primjene potvrdivosit na širok spektar pitanja koja u FION-ima mogu biti prezentira izvan okvira primarnih financijskih izvještaja, naročito na objašnjenja rezultata pružanja usluga tokom izvještajnog perioda i na kvalitativne i kvantitativne prospektivne financijske i nefinancijske informacije. *IPSASB* smatra da Konceptualni okvir pruža odgovarajuće smjernice za primjenu potvrdivosti u odnosu na ta pitanja. On tako, na primjer, pojašnjava da potvrdivost nije apsolutna i da se može pokazati nemogućim potvrditi tačnost svih kvantitativnih prikaza i objašnjenja do nekog budućeg perioda. U Okviru se također prepoznaje da je objavljivanje osnovnih pretpostavki i metodologija koje su usvojene za izradu pojašnjenja i prospektivnih financijskih i nefinancijskih informacija od ključnog značaja za ostvarivanje vjernog prikaza.

Klasifikacija kvalitativnih karakteristika i redoslijed njihove primjene

- BC3.27 U nekim od komentara na Prednacrt izraženo je mišljenje da bi Konceptualni okvir trebao odrediti:

- relevantnost i vjerno prikazivanje kao osnovne kvalitativne karakteristike i pojasniti redoslijed njihove primjene; a
- usporedivost, potvrdivost, pravovremenost i razumljivost kao poboljšavajuće kvalitativne karakteristike.

Oni su napomenuli da bi se na taj način pružilo korisno uputstvo o redoslijedu primjene kvalitativnih karakteristika i odrazio pristup koji je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/.

- BC3.28 Pri osmišljavanju kvalitativnih karakteristika, *IPSASB* je razmatrao da li neke od njih treba odrediti kao osnovne a druge kao poboljšavajuće. Razmatrali su i to da li treba odrediti i/ili pojasniti redoslijed primjene tih karakteristika. *IPSASB* smatra da ne treba usvojiti takav pristup jer, na primjer:

- pitanja određena kao „osnovna“ mogu biti viđena kao značajnija od onih koja su određena kao „poboljšavajuća“, bez obzira što se nije namjeravalo napraviti takvo razdvajanje kvalitativnih karakteristika. Kao rezultat toga, određivanje nekih kvalitativnih karakteristika kao osnovnih a drugih kao poboljšavajućih bi moglo imati neke neželjene posljedice;
- sve kvalitativne karakteristike su bitne i zajedno doprinose korisnosti informacija. Relativni značaj određene kvalitativne karakteristike u različitim okolnostima je pitanje profesionalnog rasuđivanja. Prema tome, nije primjereno odrediti da su neke kvalitativne karakteristike uvijek osnovne a da druge uvijek imaju isključivo poboljšavajuću ili potkrepljujuću funkciju niti naznačiti redoslijed njihove primjene bez obzira na to koje informacije se razmatraju za uvrštavanje u FION-e i na okolnosti subjekta i njegovo okruženje. Pored toga, upitno je da li bi informacije koje nisu razumljive ili su pružene toliko dugo nakon događaja da više ne mogu služiti korisnicima za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka mogle da se smatraju relevantnim informacijama. Prema tome, ove karakteristike su same po sebi od suštinskog značaja za ostvarivanje ciljeva financijskog izvještavanja;
- i
- FION-i subjekata javnog sektora mogu obuhvaćati historijske i prospektivne informacije o financijskim učincima i ostvarenju ciljeva pružanja usluga tokom više izvještajnih perioda. Time se osiguravaju ulazne vrijednosti potrebne za procjene trendova u aktivnostima pružanja usluga i resursa

koji su namijenjeni za te svrhe. Za takve podatke o trendovima, izvještavanje na usporedivoj osnovi može biti jednako važno kao i vjeran prikaz informacija i neodvojivo od njega.

Ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene

Značajnost

- BC3.29 U vrijeme objavljivanja Prednacrt, opis značajnosti iz Dodatka A MRSJS-a 1 je uključivao slične karakteristike kao i u Konceptualnom okviru, ali je značajnost određena kao faktor koji treba razmatrati samo pri utvrđivanju relevantnosti informacija. U nekim od komentara na Prednacrt navedeno je da značajnost može da se odredi kao aspekt relevantnosti.
- BC3.30 *IPSASB* je razmatrao da li značajnost treba odrediti kao aspekt relevantnosti svojstven subjektu umjesto kao ograničenje u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e. Kao što je već objašnjeno u Konceptualnom okviru, i uz uvažavanje zahtjeva MRSJS-ova, značajnost će razmatrati autori izvještaja pri utvrđivanju, primjera radi, da li usvojiti određenu računovodstvenu politiku ili da li neku informaciju objaviti zasebno u primarnim financijskim izvještajima subjekta.
- BC3.31 Ipak, *IPSASB* je mišljenja da značajnost ima zastupljeniju ulogu nego što bi se činilo ako bi se klasificirala kao aspekt relevantnosti svojstven subjektu. Značajnost je, na primjer, povezana sa više kvalitativnih karakteristika informacija koje se uvrštavaju u FION-e i može uticati na njih. Prema tome, značajnost neke informacije treba razmatrati prilikom utvrđivanja da li bi izostavljanje ili lažno prikazivanje te informacije moglo narušiti ne samo relevantnost već i vjeran prikaz, razumljivost ili potvrdivost financijskih i nefinancijskih informacija koje se prezentiraju u FION-ima. *IPSASB* također smatra da bi to da li je vjerovatno da će efekti primjene određene računovodstvene politike ili osnove za izradu, odnosno informativnog sadržaja zasebnog objavljivanja određenih informacija biti značajni trebalo razmatrati pri uspostavljanju MRSJS-ova i Uputstava. Shodno tome, *IPSASB* vjeruje da je na značajnost bolje gledati kao na opće ograničenje u pogledu informacija koje će biti uvrštene u FION-e.
- BC3.32 *IPSASB* je razmatrao treba li Konceptualni okvir odražavati da se zakonima, pravnim propisima ili drugim izvorima ovlaštenja subjektima javnog sektora mogu nametnuti i drugi zahtjevi u pogledu financijskog izvještavanja osim onih koje nameću MRSJS-ovi. *IPSASB* je mišljenja da, iako predstavlja obilježje poslovnog okruženja velikog broja subjekata javnog sektora (kao i mnogih subjekata iz privatnog sektora), utjecaj koji zakonski ili drugi propisi mogu imati na informacije koje se uvrštavaju u FION-e nije sam po sebi koncept financijskog izvještavanja. Shodno tome, *IPSASB* ga nije identificirao kao takvog u Konceptualnom okviru. Autori izvještaja, naravno, moraju razmotriti takve zahtjeve pri izradi FION-a. Konkretno, zakoni mogu propisivati da se određene informacije moraju objaviti u FION-ima, bez obzira što se možda procijenilo da ne zadovoljavaju prag značajnosti (ili ograničenje koje se odnosi na ekonomičnost) kako je određen u Konceptualnom okviru. Slično tome, zakoni mogu zabranjivati objavljivanje o određenim pitanjima jer se, primjera radi, tiču državne sigurnosti, bez obzira što su značajna i što bi inače ispoštovala ograničenje koje se odnosi na ekonomičnost.

Ekonomičnost

- BC3.33 U nekim od komentara na Prednacrt izražena je zabrinutost što tekst predloženog Konceptualnog okvira ne navodi da subjekti ne mogu odlučiti da odstupe od MRSJS-ova na osnovu vlastite procjene troškova i koristi određenih zahtjeva tih standarda. *IPSASB* smatra da takvo naznačavanje nije neophodno. Razlog za takav stav je što su, kao što je navedeno u tački 1.2 Konceptualnog okvira, obavezujući zahtjevi koji se odnose na priznavanje, mjerenje i prezentaciju u FION-ima propisani u MRSJS-ovima. FION-i se izrađuju kako bi se pružile informacije koje su korisne za korisnike a zahtjevi se u MRSJS-ovima propisuju samo

onda kada se procijeni da koristi za korisnike od postupanja po tim zahtjevima opravdavaju njegove troškove. Međutim, autori izvještaja, mogu razmotriti troškove i koristi pri, na primjer, utvrđivanju da li u FION-ima objaviti dodatne informacije pored onih koje zahtijevaju MRSJS-ovi.

- BC3.34 U nekim od komentara na Prednacrt izražena je i zabrinutost da predloženi tekst Konceptualnog okvira ne prepoznaje da bi se kompromisi u pogledu ekonomičnost mogli razlikovati za različite subjekte javnog sektora. Oni smatraju da bi priznavanje te činjenice moglo dati koristan princip koji će se primjenjivati kod razmatranja pitanja iz domena diferencijalnog izvještavanja. *IPSASB* je razmotrio navedeno i utvrdio da se Konceptualni okvir neće baviti pitanjima koja se tiču diferencijalnog izvještavanja, uključujući to da li troškovi i koristi određenih zahtjeva mogu da se razlikuju za različite subjekte.
- BC3.35 U postupku izrade MRSJS-ova ili Uputstava, *IPSASB* razmatra i traži komentare o vjerovatnim troškovima i koristima pružanja informacija u FION-ima subjekata javnog sektora. Međutim, u nekim slučajevima, može biti nemoguće da *IPSASB* odredi i/ili kvantificira sve koristi za koje je vjerovatno da će pritjecati od, na primjer, određenog objavljivanja, uključujući objavljivanja koja mogu biti zahtijevana jer su u javnom interesu, ili od drugog zahtjeva nekog MRSJS-a. U drugim slučajevima opet, *IPSASB* može smatrati da određeni zahtjev može donijeti tek marginalne koristi korisnicima FION-a pojedinih subjekata javnog sektora. Pri provođenju testa ekonomičnosti kako bi utvrdio da li određene zahtjeve treba uvrstiti u neki MRSJS u takvim slučajevima, promišljanja *IPSASB*-a bi mogla uključivati i razmatranje da li je vjerovatno da bi nametanje takvih zahtjeva subjektima javnog sektora podrazumijevalo nepotrebne troškove i napore za subjekte koji ih primjenjuju.

POGLAVLJE 4: IZVJEŠTAJNI SUBJEKT

SADRŽAJ

	tačka
Uvod	4.1-4.2
Ključne karakteristike izvještajnog subjekta	4.3-4.11
Osnove za donošenje zaključaka	

Uvod

- 4.1 Izvještajni subjekt iz javnog sektora je organ vlasti ili druga organizacija, program ili određiva oblast aktivnosti iz javnog sektora (u daljem tekstu: subjekt ili subjekt javnog sektora) koji izrađuje FION-e.
- 4.2 Izvještajni subjekt iz javnog sektora može se sastojati iz dva ili više zasebnih subjekata koji prezentiraju FION-e kao da su jedan subjekt. Takav izvještajni subjekt se naziva grupni izvještajni subjekt.

Ključne karakteristike izvještajnog subjekta

- 4.3 Ključne karakteristike izvještajnog subjekta iz javnog sektora su da:
 - se radi o subjektu koji prikuplja resurse od ili u ime građana i/ili koristi resurse za provođenje aktivnosti za dobrobit tih građana ili u njihovo ime; i
 - postoje korisnici usluga ili davaoci resursa koji se oslanjaju na FION-e subjekta da im pruži informacije za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka.
- 4.4 Vlade mogu ustanoviti i/ili funkcionirati kroz administrativne jedinice kao što su ministarstva ili odsjeci. Također mogu funkcionirati preko zadužbina, zakonskih organa, javnih preduzeća i drugih subjekata sa zasebnim pravnim subjektivitetom ili nezavisnošću u radu koji mogu preuzeti ili na drugi način podržati pružanje usluga građanima. Druge organizacije iz javnog sektora, uključujući međunarodne organizacije iz javnog sektora i općinske vlasti, također mogu preuzeti određene poslove kroz aktivnosti subjekta sa zasebnim pravnim subjektivitetom ili nezavisnošću u radu, imati koristi od njih i biti izloženi financijskom opterećenju ili gubitku kao rezultat tih aktivnosti.
- 4.5 FION-i se izrađuju u cilju iskazivanja informacija koje korisnicima mogu služiti za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. Korisnici usluga i davaoci resursa su primarni korisnici FION-a. Shodno tome, ključna karakteristika izvještajnog subjekta, uključujući grupne izvještajne subjekte, je postojanje korisnika usluga ili davalaca resursa koji zavise od FION-e tog subjekta ili grupe subjekata da im osigura informacije za potrebe utvrđivanja odgovornosti ili donošenja odluka.
- 4.6 FION-i obuhvaćaju primarne financijske izvještaje i informacije kojima se unapređuju, dopunjuju i upotpunjuju ti izvještaji. Primarnim financijskim izvještajima se prezentiraju informacije o resursima izvještajnog subjekta ili grupnog izvještajnog subjekta i potraživanja od tih resursa na datum izvještavanja, te o promjenama u tim resursima, potraživanjima i novčanim tokovima tokom izvještajnog perioda. Prema tome, da bi omogućio izradu primarnih financijskih izvještaja, izvještajni subjekt će prikupiti resurse i/ili iskoristiti prethodno prikupljene resurse za provođenje aktivnosti u korist građana ili u njihovo ime.
- 4.7 U faktore koji će vjerovatno ukazati na postojanje korisnika FION-a subjekta ili grupe subjekata javnog sektora spadaju to da subjekt ima odgovornost, odnosno sposobnost da prikuplja ili raspoređuje resurse, stječe ili upravlja javnim dobrima, snosi obaveze ili provodi aktivnosti kako bi ostvario ciljeve pružanja usluga. Što su veći resursi koje subjekt javnog sektora prikupi, kojima upravlja i/ili ih ima sposobnost rasporediti, to su veće obaveze koje snosi i što je veći ekonomski ili društveni utjecaj njegovih aktivnosti, veća je vjerovatnost da će postojati korisnici usluga ili davaoci resursa koji zavise od FION-e da im pruže informacije o subjektu za potrebe utvrđivanja odgovornosti ili donošenja odluka. U odsustvu tih faktora ili u slučajevima kada oni nisu značajni, malo je vjerovatno da će postojati korisnici FION-a datog subjekta.

- 4.8 Izrada FION-a nije postupak bez troškova. Prema tome, da bi se nametanje zahtjeva u vezi sa financijskim izvještavanjem pokazalo učinkovitim i djelotvornim, važno je da se izrada FION-a zahtijeva samo od onih subjekata javnog sektora za koje postoje takvi korisnici.
- 4.9 U velikom broju slučajeva, biće očito da postoje ili ne postoje korisnici usluga ili davaoci resursa koji zavise od FION-e da im pruže informacije za potrebe utvrđivanja odgovornosti ili donošenja odluka. Tako, na primjer, takvi korisnici vjerovatno postoje za FION-e organa vlasti na državnom, lokalnom i nivou saveznih država/pokrajina i za međunarodne organizacije javnog sektora. Razlog za to je što ti organi vlasti i organizacije u pravilu imaju sposobnost da sakupe značajne resurse od građana i/ili da raspodjele značajne resurse u ime građana, snose obaveze i utječu na ekonomsko i/ili socijalno blagostanje zajednica koje se oslanjaju na njih da im pruže usluge.
- 4.10 Ipak, nije uvijek očito da li postoje korisnici usluga ili davaoci resursa koji zavise od FION-a, na primjer, pojedinih ministarstava i državnih agencija, specijalnih programa ili odredivih oblasti aktivnosti da im pruže informacije za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. Utvrđivanje da li te organizacije, programi ili aktivnosti treba odrediti kao izvještajne subjekte i, u skladu s tim, od njih zahtijevati da izrađuju FION-e će iziskivati profesionalno rasuđivanje.
- 4.11 Organi vlasti i pojedini drugi subjekti javnog sektora imaju zaseban identitet ili položaj u zakonu (u daljem tekstu: pravni subjektivitet). Međutim, i organizacije, programi i aktivnosti javnog sektora bez zasebnog pravnog subjektiviteta također mogu prikupljati ili raspoređivati resurse, stjecati javna dobra ili upravljati njima, snositi obaveze, provoditi aktivnosti kako bi ostvarili ciljeve pružanja usluga ili na drugi način provoditi neku službenu politiku vlade. Korisnici usluga i davaoci resursa mogu zavisiti od FION-e tih organizacija, programa i aktivnosti u pogledu informacija za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka. Shodno tome, izvještajni subjekt iz javnog sektora može imati zaseban pravni subjektivitet ili može biti, na primjer, organizacija, uprava ili program bez zasebnog pravnog subjektiviteta.

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali nisu sastavni dio Konceptualnog okvira.

Ključne karakteristike izvještajnog subjekta

- BC4.1 Koncept izvještajnog subjekta je izveden iz ciljeva financijskog izvještavanja subjekata javnog sektora. Ciljevi financijskog izvještavanja subjekata javnog sektora su da pruže informacije o datom subjektu koje će biti od koristi korisnicima FION-a za potrebe utvrđivanja odgovornosti i donošenja odluka.
- BC4.2 Izvještajni subjekti izrađuju FION-e. FION-i uključuju primarne financijske izvještaje koji prezentiraju informacije o pitanjima kao što su financijski položaj, učinci i novčani tokovi subjekta, te financijske i nefinancijske informacije kojima se unapređuju, dopunjuju i upotpunjuju ti izvještaji. Prema tome, ključna karakteristika izvještajnog subjekta iz javnog sektora je postojanje korisnika usluga ili davalaca resursa koji zavise od FION-a organa vlasti ili drugog subjekta javnog sektora da im pruže informacije za potrebe utvrđivanja odgovornosti ili donošenja odluka.

Zakoni, pravni propisi ili drugi izvori ovlaštenja

- BC4.3 U Prednacrtu nije naznačeno koji subjekti javnog sektora treba da se odrede kao izvještajni subjekti ili grupni izvještajni subjekti i da se, shodno tome, od njih zahtijeva da izrađuju FION-e. Navedeno je da će organizacije i programi javnog sektora koji treba da izrađuju FION-e biti navedeni u zakonima, pravnim propisima ili drugim izvorima ovlaštenja ili će ih odrediti nadležna tijela u svakoj jurisdikciji.
- BC4.4 U nekim od komentara je izraženo mišljenje da iako zakoni ili drugi izvor ovlaštenja, u praksi, mogu određivati koji subjekti trebaju izrađivati FION-e, Konceptualni okvir bi se trebao fokusirati na koncept izvještajnog subjekta, odrediti ključna obilježja tog koncepta i osigurati smjernice o principima i faktorima koje treba razmatrati prilikom utvrđivanja da li postoji izvještajni subjekt. Ti argumenti su uvjerali *IPSASB* da preusmjeri svoja razmatranja na pojašnjavanje koncepta izvještajnog subjekta.

Tumačenje i primjena

- BC4.5 U nekim od komentara je izražena zabrinutost da karakteristike izvještajnog subjekta kako su objašnjene u Prednacrtu mogu da se tumače tako da se određene aktivnosti ili segmenti organizacije odrede kao zasebni izvještajni subjekti. U tom slučaju bi se od tih segmenata ili aktivnosti zahtijevalo da izrađuju FION-e u skladu sa svim MRSJS-ovima. U pojedinim komentarima se napominje i to da nije jasno kako se uputstvo dato u Prednacrtu primjenjuje na organizacije iz javnog sektora koje nisu organi vlasti, poput, primjera radi, međunarodnih organizacija javnog sektora.
- BC4.6 *IPSASB* je odgovorio na ove zabrinutosti. Okvir objašnjava da izrada FION-a nije postupak bez troškova. Pored toga on:
- uključuje dodatne smjernice o faktorima koji će vjerovatno ukazivati na postojanje korisnika usluga ili davalaca resursa koji zavise od FION-a organa vlasti ili drugog subjekta javnog sektora da im pruže informacije za potrebe utvrđivanja odgovornosti ili donošenja odluka; i
 - navodi moguće implikacije tih faktora po određivanje niza organizacija, programa i aktivnosti javnog sektora kao izvještajnih subjekata, uključujući ministarstva i državne agencije i međunarodne organizacije javnog sektora.

BC4.7 Konceptualni okvir prepoznaje da će se u nekim slučajevima možda pokazati neophodnim koristiti profesionalno rasuđivanje pri utvrđivanju da li konkretne subjekte javnog sektora treba odrediti kao izvještajne subjekte. Pri tom rasuđivanju, treba primijetiti da, u određenim okolnostima, MRSJS-ovi odgovaraju na potrebe korisnika za informacijama o određenim programima ili aktivnostima koje provodi organ vlasti ili drugi izvještajni subjekt iz javnog sektora tako što uređuju zasebna objavljivanja u okviru FION-a tog organa vlasti ili drugog izvještajnog subjekta iz javnog sektora.⁵ Faktori svojstveni datoj jurisdikciji, poput postojećeg zakonodavnog i regulatornog okvira i institucionalnih i administrativnih postavki za prikupljanje resursa i pružanje usluga također će vjerovatno pomoći u razmatranju da li vjerovatno postoje korisnici usluga i davaoci resursa koji zavise od FION-a određenih subjekata javnog sektora.

Grupni izvještajni subjekt

BC4.8 U Prednacrtu su opisane okolnosti koje opravdavaju uključivanje subjekta ili aktivnosti u grupni izvještajni subjekt iz javnog sektora. Konkretno, on objašnjava:

- da organ vlasti ili drugi subjekt javnog sektora može (a) imati ovlaštenje i sposobnost da usmjerava aktivnosti jednog ili više drugih subjekata kako bi ostvario korist od aktivnosti tih subjekata i (b) biti izložen financijskom opterećenju ili gubitku koji bi mogli proisteći iz aktivnosti tih subjekata; i
- da bi ostvarili ciljeve financijskog izvještavanja, FION-i grupnog izvještajnog subjekta izrađeni za organ vlasti ili drugi subjekt javnog sektora trebaju uključivati taj organ vlasti (ili drugi subjekt javnog sektora) i subjekte čije aktivnosti ima ovlaštenje i sposobnost usmjeravanja, kada rezultati takvog usmjeravanja mogu (a) stvoriti financijske ili druge koristi za organ vlasti (ili drugi subjekt javnog sektora) ili (b) izložiti ga financijskom opterećenju ili gubitku.

BC4.9 U značajnom broju komentara na Prednacrt je izraženo slaganje s mišljenjem *IPSASB*-a o kriterijima koji trebaju biti zadovoljeni za uključivanje u grupni izvještajni subjekt iz javnog sektora. Međutim, u drugim komentarima je izražena zabrinutost oko mogućih tumačenja i primjene tih kriterija u određenim okolnostima. U nekim slučajevima, navodi se da bi Okvir trebao pružiti dodatna uputstva za primjenu kako bi učinkovito obradio one okolnosti koje nisu obuhvaćene MRSJS-ovima. U mnogim od komentara je izražen i stav da bi bilo znatno primjerenije kriterije koji trebaju biti zadovoljeni za uključivanje u grupni izvještajni subjekt razmatrati i obraditi na nivou standarda, gdje bi se ti kriteriji i njihove posljedice mogli testirati za niz različitih okolnosti i potkrijepiti konkretnim primjerima okolnosti za koje je vjerovatno da postoje u mnogim jurisdikcijama.

BC4.10 *IPSASB* je navedene razloge za zabrinutost smatrao osnovanima i restrukturirali su i objedinili svoju diskusiju o izvještajnim subjektima i grupnim izvještajnim subjektima kako bi naglasak bio na principima na kojima se zasniva određivanje izvještajnih subjekata iz javnog sektora, bilo da se sastoje iz samo jednog subjekta iz javnog sektora ili iz grupe njih. Određivanje kriterija koje treba zadovoljiti za uključivanje u grupni izvještajni subjekt koji su u skladu sa tim principima će se, potom, razrađivati i detaljno istraživati na nivou standarda.

⁵ Na primjer, Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRSJS-ovima), poput MRSJS-a 18 *Izveštavanje o segmentima* i MRSJS-a 22 *Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države*, osigurava se mehanizam za zadovoljavanje potreba korisnika za informacijama o određenim segmentima poslovanja ili sektorima subjekta a da se, pri tome, isti ne određuju kao zasebni izvještajni subjekti.

POGLAVLJE 5: ELEMENTI PRIMARNIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

SADRŽAJ

	tačka
Uvod	
5.1-5.5	
Svrha ovog poglavlja	5.1
Elementi i njihov značaj	5.2-5.4
Definirani elementi	5.5
Imovina	5.6-5.13
Definicija	5.6
Resurs	
5.7-5.10	
Sadašnja kontrola subjekta	
5.11-5.12	
Prošli događaj	
5.13	
Obaveze	5.14-5.26
Definicija	5.14
Sadašnja obaveza	5.15
Odljev resursa iz subjekta	5.16
Prošli događaj	5.17
Zakonske obaveze i obaveze koje nisu zakonski obavezujuće	5.18-5.26
Neto finansijski položaj, drugi resursi i druge obaveze.....	5.27-5.28
Prihodi i rashodi	
5.29-5.31	
Definicije	5.29-5.31
Suficit ili deficit perioda	5.32
Doprinosi vlasnika i raspodjele vlasnicima	
5.33-5.37	
Definicije	
5.33-5.37	

Uvod

Svrha ovog poglavlja

- 5.1 U ovom poglavlju se daju definicije elemenata koji se koriste u primarnim financijskim izvještajima i detaljnija objašnjenja tih definicija.

Elementi i njihov značaj

- 5.2 Primarnim financijskim izvještajima se prikazuju financijski učinci transakcija i drugih događaja tako što se te učinke grupira u šire klase koje dijele zajedničke ekonomske karakteristike. Te šire klase se nazivaju elementi primarnih financijskih izvještaja i primarni financijski izvještaji se grade od tih elemenata. Oni predstavljaju polaznu tačku za evidentiranje, klasificiranje i objedinjavanje ekonomskih podataka i aktivnosti na način koji korisnicima pružaju informacije kojima se ispunjavaju ciljevi financijskog izvještavanja i ostvaruju kvalitativne karakteristike financijskog izvještavanja, uz uvažavanje ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e.
- 5.3 Elementi koji su definirani u ovom poglavlju se ne odnose na pojedinačne stavke koje se priznaju kao rezultat transakcija i događaja. Podklasifikacija pojedinačnih stavki u okviru elementa i objedinjavanje tih stavki se koriste za poboljšanje razumljivosti primarnih financijskih izvještaja. Više riječi o prezentaciji će biti u Poglavlju 8 *Prezentacija u financijskim izvještajima opće namjene*.
- 5.4 U određenim slučajevima, kako bi se osiguralo da primarni financijski izvještaji pružaju informacije kakve će biti od koristi za smisleno procjenjivanje financijskih učinaka i financijskog položaja subjekta, može biti potrebno prepoznavanje ekonomskih pojava koje nisu obuhvaćene elementima definiranim u ovom poglavlju. Prema tome, određivanje elemenata u ovom poglavlju ne sprječava MRSJS-ove da zahtijevaju ili dopuštaju priznavanje resursa ili obaveza (obligacija) koji ne zadovoljavaju definiciju ni jednog od elemenata određenih u ovom poglavlju (u daljem tekstu: „drugi resursi“ ili „druge obaveze“) kada je to potrebno za kvalitetnije ostvarenje ciljeva financijskog izvještavanja.

Definirani elementi

- 5.5 Elementi koji se definiraju u ovom poglavlju su

- imovina;
- obaveze;
- prihodi;
- rashodi;
- doprinosi vlasnika; i
- raspodjele vlasnicima.

Imovina

Definicija

- 5.6 Imovina je:
resurs nad kojim subjekt ima sadašnju kontrolu kao rezultat prošlog događaja.

Resurs

- 5.7 Resurs je stavka koja posjeduje uslužni potencijal ili sposobnost da stvara ekonomske koristi. Fizička forma nije obavezno preduslov da bi stavka bila resurs. Uslužni potencijal, odnosno sposobnost stvaranja ekonomskih koristi mogu proisteći direktno iz samog resursa ili iz prava na njegovo korištenje. Neki resursi utjelovljuju prava subjekta na različite koristi, uključujući, na primjer, pravo na:

- korištenje resursa za pružanje usluga;⁶
- korištenje resursa vanjske strane za pružanje usluga, na primjer, kroz najmove;
- pretvaranje resursa u novac njegovim otuđenjem;
- stjecanje prinosa od povećanja vrijednosti resursa; ili
- primanje novčanih priljeva.

5.8 Uslužni potencijal je sposobnost pružanja usluga koje doprinose ostvarenju ciljeva subjekta. Uslužni potencijal omogućava subjektu da ispuni svoje ciljeve a da pri tome ne mora obavezno stvarati neto novčane priljeve.

5.9 U imovinu javnog sektora koja sadrži uslužni potencijal može spadati rekreativna imovina, baština, imovina zajednice, odbrambena i druge vrste imovine koju drže organi vlasti i drugi subjekti javnog sektora i koja se koristi za pružanje usluga trećim stranama. Takve usluge mogu biti kolektivne ili pojedinačne. Veliki broj usluga se mogu pružati u oblastima u kojima nema tržišne konkurencije ili je ta konkurencija ograničena. Korištenje i otuđivanje takve imovine može biti ograničeno jer je značajan dio imovine koja sadrži uslužni potencijal po svojoj prirodi specijaliziran.

5.10 Ekonomske koristi su novčani priljevi ili smanjenje novčanih odljeva. Novčani priljevi (ili smanjenje novčanih odljeva) mogu proisteci iz, na primjera:

- korištenja imovine u proizvodnji i prodaji usluga; ili
- direktnog razmjenjivanja imovine za novac ili druge resurse.

Sadašnja kontrola subjekta

5.11 Subjekt mora imati kontrolu nad resursom. Kontrola nad resursom podrazumijeva sposobnost subjekta da koristi resurs (ili da usmjerava druge strane kod njegovog korištenja) kako bi stjecao koristi od uslužnog potencijala ili ekonomske koristi sadržane u resursu pri ostvarivanju svojih ciljeva u pogledu pružanja usluga ili drugih ciljeva.

5.12 Pri procjenjivanju toga da li ima sadašnju kontrolu nad resursom, subjekt procjenjuje da li postoje sljedeći pokazatelji kontrole:

- zakonsko vlasništvo;
- pristup resursu ili mogućnost da se zabrani ili ograniči pristup resursu;
- sredstva da se osigura da se resurs koristi za ostvarivanje njegovih ciljeva; i
- postojanje utjerivog prava na uslužni potencijal, odnosno na sposobnost stvaranja ekonomskih koristi koji proistječu iz resursa.

Iako navedeni pokazatelji ne presuđuju o postojanju kontrole, njihovo prepoznavanje i analiziranje može pomoći da se donese odluka o tome.

Prošli događaj

5.13 Prema definiciji imovine, resurs nad kojim subjekt ima sadašnju kontrolu mora proizlaziti iz prošle transakcije ili drugog prošlog događaja. Postoje različite prošle transakcije ili drugi prošli događaji koji dovode do toga da subjekt stekne kontrolu nad resursom i, prema tome, nad imovinom. Subjekti imovinu mogu steći kupovinom u sklopu transakcije razmjene ili je izraditi. Imovina može nastati i iz

⁶ Sva upućivanja na „usluge“ u Konceptualnom okviru odnose se i na „dobra“.

transakcija koje nisu transakcije razmjene, uključujući kroz korištenje suverenih ovlaštenja. Ovlaštenje za nametanja poreza ili izdavanja dozvola, te za zabranu ili ograničavanje pristupa koristima sadržanim u nematerijalnim resursima, poput elektromagnetskog spektra, su svi primjeri ovlaštenja i prava svojstvenih javnom sektoru iz kojih može proistći imovina. Pri procjenjivanju toga kada nastaje kontrola subjekta nad pravima na resurse mogu se razmotriti sljedeći događaji: (a) opća sposobnost da se ustanovi ovlaštenje, (b) ustanovljavanje ovlaštenja kroz zakon, (c) korištenje ovlaštenja da se stvori pravo i (d) događaj iz kog proizlazi pravo primanja resursa od vanjske strane. Imovina nastaje kada se ovlaštenja iskoriste i kada postoji pravo na primanje resursa.

Obaveze

Definicija

5.14 Obaveza (eng. *liability*) je:

sadašnja obaveza (obligacija) subjekta za odljev resursa proistekla iz prošlog događaja.

Sadašnja obaveza

5.15 Subjekti iz javnog sektora mogu imati više obaveza (obligacija). Pod sadašnjom obavezom se podrazumijeva zakonski obavezujuća obaveza (zakonska obaveza) ili obaveza koja nije zakonski obavezujuća, koju subjekt realno nema nikakvu ili veoma malu mogućnost da izbjegne. Obaveze (obligacije) nisu sadašnje obaveze osim ako su obavezujuće i ako realno ne postoji nikakva ili veoma mala mogućnost da se izbjegne odljev resursa.

Odljev resursa iz subjekta

5.16 Obaveza (*liability*) mora uključivati odljev resursa iz subjekta da bi se izmirila. Obaveza (obligacija) koja se može izvršiti bez odljeva resursa iz subjekta nije obaveza (*liability*).

Prošli događaj

5.17 Da bi se zadovoljila definicija obaveze, sadašnja obaveza mora proizlaziti iz prošle transakcije ili drugog događaja i zahtijevati odljev resursa iz subjekta. Kompleksnost programa i aktivnosti javnog sektora znači da obveze (obligacije) mogu proistći iz čitavog niza događaja tokom izrade, realizacije i održavanja rada određenog programa. Za potrebe financijskog izvještavanja je neophodno utvrditi da li takve prihvaćene (ugovorne) obaveze i obligacije, uključujući obavezujuće obligacije koje subjekt realno nema nikakvu ili veoma malu mogućnost da izbjegne, ali nisu zakonski utjerive (obligacije koje nisu zakonski obavezujuće) predstavljaju sadašnje obaveze i zadovoljavaju definiciju obaveze. Kod sporazuma koji imaju pravni oblik i koji su obavezujući, poput ugovora, može biti dosta jednostavno prepoznati prošli događaj. U drugim slučajevima, međutim, može biti znatno teže prepoznati prošli događaj i određivanje istog zahtijeva procjenu toga kada subjekt realno nema nikakve ili veoma malu mogućnost izbjeći odljev resursa iz subjekta. Kod pravljenja takve procjene, subjekt u obzir uzima faktore svojstvene datoj jurisdikciji.

Zakonske obaveze i obaveze koje nisu zakonski obavezujuće

5.18 Obavezujuće obaveze (obligacije) mogu biti zakonske ili obaveze koje nisu zakonski obavezujuće. Obavezujuće obaveze mogu proistći kako iz transakcija razmjene tako i iz transakcija koje nisu transakcije razmjene. Obaveza (obligacija) mora postojati prema vanjskoj strani da bi iz nje proistekla obaveza (*liability*). Subjekt ne može imati obavezu sam prema sebi, čak ni kada objavi da namjerava postupati na određeni način. Prepoznavanje vanjske strane je pokazatelj postojanja obligacije iz koje nastaje obaveza (*liability*), ali nije presudno da se vanjska strana odredi prije roka izmirenja da bi postojale sadašnja obaveza (obligacija) i obaveza (*liability*).

- 5.19 Mnogi od sporazuma iz kojih proizlazi obligacija imaju krajnji rok za izvršenje. Uvrštavanje krajnjeg roka za izvršenje može biti pokazatelj da obligacija podrazumijeva odljev resursa i da iz nje nastaje obaveza. Ipak, veliki broj sporazuma nemaju rokove za izvršenje i odsustvo tog roka ne sprječava da iz obligacije proistekne obaveza (*liability*).

Zakonske obaveze

- 5.20 Zakonska obaveza (obligacija) je zakonski utjeriva. Takve utjerive obaveze mogu proisteći iz niza pravnih konstrukcija. Transakcije razmjene su obično ugovorne po svojoj prirodi i, prema tome, mogu se utjerati putem zakona o ugovorima ili ekvivalentnih ovlaštenja ili sporazuma. U nekim jurisdikcijama, organi vlasti i subjekti javnog sektora ne mogu preuzeti zakonske obaveze jer im, primjera radi, nije dozvoljeno sklapati ugovore u svoje ime, ali postoje alternativni postupci s jednakim učinkom. Obaveze (obligacija) koje su obavezujuće po osnovu takvih alternativnih postupaka se u Konceptualnom ugovoru smatraju zakonskim obavezama. U odnosu na određene vrste transakcija koje nisu transakcije razmjene biće potrebno koristiti prosudbe kako bi se utvrdilo da li je obaveza zakonski utjeriva. Kada se utvrdi da je obaveza zakonski utjeriva, to otklanja svaku sumnju da subjekt realno nema nikakve mogućnosti da izbjegne obavezu (obligaciju) i da postoji obaveza (*liability*).
- 5.21 Neke obaveze koje se tiču transakcija razmjene vanjska strana ne mora nužno imati mogućnost utjerati na datum izvještavanja, ali će vremenom postati utjerive a da ta strana ne mora ispuniti nikakve dalje uslove, odnosno poduzeti bilo kakve dalje radnje, prije izvršenja. Potraživanja koja po sili protoka vremena postaju bezuslovno utjeriva su utjerive obaveze za potrebe definicije obaveze.
- 5.22 Suverena ovlast je krajnja ovlast vlade da donosi, mijenja i stavlja van snage pravne propise. Suverena ovlast ne može poslužiti kao obrazloženje za zaključak da obaveza (obligacija) ne zadovoljava definiciju obaveze iz ovog Okvira. Na svaki datum izvještavanja je potrebno procijeniti pravni položaj kako bi se utvrdilo da neka obligacija nije prestala biti obavezujuća i više ne zadovoljava definiciju obaveze.

Obaveze (obligacije) koje nisu zakonski obavezujuće

- 5.23 Obaveze (*liability*) mogu proisteći iz obligacija koje nisu zakonski obavezujuće. Obligacije koje nisu zakonski obavezujuće se razlikuju od zakonskih obligacija u tome da strana prema kojoj obligacija postoji ne može poduzeti pravne (ili jednake) radnje da utjera njeno izvršenje. Obligacije koje nisu zakonski obavezujuće i iz kojih nastaju obaveze (*liability*) imaju sljedeća svojstva:
- na osnovu ustaljenog obrasca ranije prakse, objavljenih politika ili dovoljno specifičnom trenutnom izjavom, subjekt je drugim stranama nagovijestio da će prihvatiti određene odgovornosti;
 - kao rezultat tih nagovještaja, subjekt je kod tih drugih strana stvorio opravdano očekivanje da će ispoštovati te odgovornosti; i
 - subjekt realno nema nikakvu ili veoma malu mogućnosti da izbjegne ispuniti obavezu koja proizlazi iz tih odgovornosti.
- 5.24 U javnom sektoru, obaveze (obligacije) se mogu javiti u različitim instancama. Primjera radi, prilikom realizacije programa, odnosno pružanja usluge, to bi bilo:
- davanje političkih obećanja poput predizbornih obećanja;
 - objavljivanje politike;
 - predstavljanje (i usvajanje) budžeta (što mogu biti dvije različite instance); i
 - stupanje budžeta na snagu (u nekim jurisdikcijama, budžet ne stupi na snagu dok se neka budžetska stavka ne izvrši).

Malo je vjerovatno da će u ranim stadijima realizacije nastati sadašnje obaveze (obligacije) koje zadovoljavaju

definiciju obaveze. U kasnijim stadijima, kao što je kada podnositelji zahtjeva zadovolje kriterije za pružanje usluga, mogu nastati obaveze (obligacije) koje zadovoljavaju definiciju obaveze (*liability*).

5.25 To u kojem trenutku iz obligacije proistekne obaveza (*liability*) će zavisiti od vrste obligacije. U faktore koji će se vjerovatno odraziti na prosudbe o tome da li druge strane mogu opravdano zaključiti da je obligacija takva da subjekt nema nikakve ili veoma malu mogućnost da izbjegne odljev resursa spadaju:

- priroda prošlih događaja ili događaja koji su doveli do obligacije. Na primjer, nije vjerovatno da sadašnja obaveza proistekne iz obećanja datog u predizbornom periodu jer predizborna obećanja izuzetno rijetko stvaraju opravdana očekivanja vanjskih strana da subjekt ima obavezu (obligaciju) čije izvršenje nema nikakve ili veoma malu mogućnost da izbjegne. Međutim, najava u odnosu na neki događaj ili okolnosti koje su se desile može imati takvu političku podršku da vlasti imaju malo mogućnosti da je povuku. U slučajevima kada se vlada obavezala predstaviti i osigurati usvajanje neophodnih budžetskih odredbi, iz takve najave može prosteći obaveza (obligacija) koja nije zakonski obavezujuća;
- mogućnost subjekta da modificira ili promijeni obavezu (obligaciju) prije nego se iskristalizira. Na primjer, iz najave politike u pravilu neće prosteći obaveza koja nije zakonski obavezujuća a koju nije moguće modificirati prije njenog izvršenja. Slično tome, ako obaveza zavisi od nastanka budućih događaja, može postojati mogućnost da se izbjegne odljev resursa prije nastanka tih događaja; i
- postojanje moguće korelacije između raspoloživosti finansijskih sredstava za ispunjenje određene obaveze (obligacije) i stvaranja sadašnje obaveze. Primjera radi, kada je i odobrena budžetska linijska stavka i povezano financiranje je osigurano kroz aproprijaciju, postojanje fonda za nepredviđene izdatke ili transfer s drugog nivoa vlasti, moguće je da postoji obligacija koja nije zakonski obavezujuća. Odsustvo budžetske odredbe, međutim, ne znači samo po sebi da nije nastala sadašnja obaveza.

5.26 Iz „ekonomske prisile“, „političke nužde“ ili drugih okolnosti mogu prosteći situacije kada, subjekt javnog sektora nije zakonski dužan dopustiti odljev resursa, ali mu ekonomske ili političke posljedice odbijanja da to učini realno ne ostavljaju nikakvu ili veoma malu mogućnost da izbjegne takav odljev resursa. Ekonomska prisila, politička nužda ili druge okolnosti mogu voditi nastanku obaveze iz obligacije koja nije zakonski obavezujuća.

Neto finansijski položaj, drugi resursi i druge obaveze

5.27 Kao što je pojašnjeno u tački 5.4, u nekim slučajevima se može desiti da, pri izradi novog ili izmjenama postojećeg MRSJS-a, *IPSASB* utvrdi da je, da bi se ostvarili ciljevi finansijskog izvještavanja, neophodno u primarnim finansijskim izvještajima priznati resurs ili obavezu (obligaciju) koji ne zadovoljavaju definiciju bilo kog elementa iz Konceptualnog okvira. U takvim slučajevima, dati MRSJS može nalogati ili dopuštati da se ti resursi ili obaveze priznaju kao drugi resursi ili druge obaveze, što bi bile dodatne stavke u odnosu na šest elemenata koji su definirani u ovom Okviru.

5.28 Neto finansijski položaj je razlika između imovine i obaveza (eng. *liabilities*) nakon dodavanja drugih resursa i oduzimanja drugih obaveza (obligacija) koje se priznaju u izvještaju o finansijskom položaju. Neto finansijski položaj može biti pozitivan ili negativan rezidualni iznos.

Prihodi i rashodi

Definicije

5.29 Prihodi su:

povećanja neto finansijskog položaja subjekta, osim povećanja proisteklih iz doprinosa vlasnika.

5.30 Rashodi su:

smanjenja neto financijskog položaja subjekta, osim smanjenja proisteklih iz raspodjela vlasnicima.

5.31 Prihodi i rashodi proističu iz transakcija razmjene i iz transakcija koje nisu transakcije razmjene, drugih događaja kao što su nerealizirana povećanja i smanjenja vrijednosti imovine i obaveza, te iz trošenja imovine kroz amortizaciju i eroziju uslužnog potencijala i sposobnosti da se stvaraju ekonomske koristi kroz umanjena vrijednosti. Prihodi i rashodi mogu nastati iz pojedinačnih transakcija ili grupa transakcija,

Suficit ili deficit perioda

5.32 Suficit ili deficit subjekta za neki period je razlika između prihoda i rashoda iskazanih u izvještaju o financijskim rezultatima.

Doprinosi vlasnika i raspodjele vlasnicima

Definicije

5.33 Doprinosi vlasnika (vlasnički ulozi) su:

priljevi resursa u subjekt koje uplaćuju vanjske strane u svojstvu vlasnika, čime se uspostavlja ili povećava njihov udio u neto financijskom položaju subjekta.

5.34 Raspodjele vlasnicima su:

odljevi resursa iz subjekta, koji se raspoređuju vanjskim stranama u njihovom svojstvu vlasnika, čime se vraća ili smanjuje njihov udio u neto financijskom položaju subjekta.

5.35 Bitno je napraviti razliku između priljeva resursa od vlasnika, uključujući priljeve kojima se početno uspostavlja vlasničko učešće, i odljeva resursa u korist vlasnika u njihovom svojstvu vlasnika od prihoda i rashoda. Pored mogućeg ubrizgavanja resursa i plaćanja dividendi, u nekim jurisdikcijama je relativno uobičajeno da se imovina i obaveze prenose između subjekata javnog sektora. Onda kada takvi prijenosi zadovoljavaju definiciju doprinosa vlasnika (vlasničkih uloga), odnosno raspodjela vlasnicima, i obračunavati će se kao takvi.

5.36 Vlasnički udjel može proistći iz uspostave subjekta kada drugi subjekt uloži resurse kako bi novom subjektu omogućio da počne poslovati. U javnom sektoru, ulozi u i raspodjele iz subjekata su ponekad povezane sa restrukturiranjem vlasti i poprimiti će formu prijenosa imovine i obaveza a ne formu novčanih transakcija. Vlasnički udjel može poprimiti različite oblike, koji ne moraju obavezno imati dokaze u vidu vlasničkog instrumenta.

5.37 Doprinosi vlasnika (vlasnički ulozi) mogu poprimiti oblik inicijalnog ubrizgavanja resursa pri osnivanju subjekta ili naknadnog ubrizgavanja resursa, uključujući restrukturiranje subjekta. Raspodjele vlasnicima mogu biti (a) povrat od ulaganja, (b) puni ili djelomični povrat ulaganja ili (c) u slučaju likvidacije ili restrukturiranja subjekta, povrat svih preostalih resursa.

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio Konceptualnog okvira.

Djelokrug poglavlja

- BC5.1 U komentarima na Dokument za konsultacije naslovljen „Elementi i priznavanje u primarnim financijskim izvještajima“ (u daljem tekstu: Dokument za konsultacije), često je postavljano pitanje zašto se u ovoj fazi utvrđivanja Okvira *IPSASB* bavi isključivo elementima primarnih financijskih izvještaja, te sugerirano da Odbor razradi i elemente koji se tiču ekonomskih i drugih pojava iz sveobuhvatnijih oblasti financijskog izvještavanja mimo primarnih financijskih izvještaja. *IPSASB* usvaja to da su takvi stavovi meritorni i prepoznaje potrebu za razrađivanjem i takvih elemenata u budućnosti, ali je odlučio da je, kako bi se svoje buduće aktivnosti na određivanju standarda za potrebe financijskih izvještaja postavio na čvrste i transparentne temelje, bitno prvo razraditi elemente primarnih financijskih izvještaja.
- BC5.2 *IPSASB* uvažava mišljenje da novčane priljeve i novčane odljeve treba definirati kao elemente izvještaja o novčanim tokovima. *IPSASB* je zauzeo stav da su novčani priljevi i novčani odljevi komponente elemenata koji se određuju u ovom poglavlju a da daljnje smjernice treba davati na nivou standarda.

Imovina

Resurs

- BC5.3 Resursom se pružaju koristi subjektu u vidu uslužnog potencijala ili sposobnosti stvaranja ekonomskih koristi. Kod donošenja zaključaka o prirodi resursa, *IPSASB* je razmatrao da li je neophodno da se koristi od resursa već prilijevaju u subjekt da bi se moglo reći da resurs postoji. Na kraju su, ipak, zaključili da sami resursi sadrže koristi, to jest, koristi koje može procijeniti subjekt koji kontrolira prava na njih. Pored toga, *IPSASB* je razmatrao i prirodu koristi (vidjeti tačke BC5.7 i BC5.8) i kontrolu (vidjeti tačke od BC5.9 do BC5.14).

Bezuslovna prava i izvršni ugovori

- BC5.4 Bezuslovna prava na resurse u pravilu proističu iz ugovora ili drugih obavezujućih sporazuma koji nalažu osiguravanje resursa subjektu u budućnosti. *IPSASB* konstatira da može postojati veliki broj takvih prava i prepoznaje da iz безусловnih prava koja predstavljaju uslužni potencijal ili sposobnost stvaranja ekonomskih koristi koja subjekt kontrolira kao rezultat prošlih događaja nastaje imovina. To da li se ta imovina priznaje ili ne će zavisiti od toga da li su zadovoljeni kriteriji za priznavanje. *IPSASB* je zaključio da posljedice primjene definicije imovine na безусловna prava treba obraditi na nivou standarda.
- BC5.5 Izvršni ugovori su obavezujući sporazumi prema kojima postoji безусловno pravo na primanje resursa i jednaka sadašnja obaveza da se resursi u budućnosti prenesu na drugu ugovornu stranu. Subjekti javnog sektora će vjerovatno sklopiti veliki broj takvih sporazuma. *IPSASB* uvažava mišljenje da iz takvih sporazuma mogu proisteći i imovina i obaveze, s obzirom da postoje i pravo da se prime resursi i sadašnja obaveza da se žrtvuju resursi, što subjekt realno nema nikakve ili vrlo malo mogućnost da izbjegne.
- BC5.6 *IPSASB* uvažava i stav da bi priznavanje imovine i obaveza po osnovu izvršnih ugovora podrazumijevalo uvrštavanje potencijalno izuzetno velikih iznosa imovine i obaveza u izvještaj o financijskom položaju i izvještaj o financijskim rezultatima, što može biti u suprotnosti sa kvalitativnom karakteristikom razumljivosti. To da li imovina i obaveze proističu iz prava i obaveza (obligacija) iz izvršnih ugovora će se utvrđivati kroz procjenu toga da li ta prava i obaveze zadovoljavaju definicije elemenata i kriterije za priznavanje date u Konceptualnom okviru. Takve procjene, kao i pristup prezentaciji u primarnim financijskim izvještajima svih elemenata proisteklih iz izvršnih ugovora biće razmatrani na nivou standarda.

Uslužni potencijal i ekonomske koristi

- BC5.7 Pojam „uslužni potencijal“ se upotrebljava da se odredi sposobnost imovine da pruži usluge u skladu s ciljevima subjekta. Pojam „ekonomske koristi“ se upotrebljava da se odrazi sposobnost imovine da stvara neto novčane priljeve. Jedni tvrde da ekonomske koristi obuhvaćaju uslužni potencijal, drugi opet da uslužni potencijal obuhvata ekonomske koristi a treći da se pojmovi mogu upotrebljavati naizmjenično. *IPSASB* je stava da se u pojašnjenju resursa treba pozvati kako na uslužni potencijal tako i na sposobnost stvaranja ekonomskih koristi.
- BC5.8 *IPSASB* je primijetio da su u velikom broju komentari na Dokument za konsultacije i na Prednacrt podržali uključivanje posebnog upućivanja na uslužni potencijal kao na jednu od karakteristika imovine, zbog ciljeva pružanja usluga većine subjekata javnog sektora. U skladu s tim, *IPSASB* je zaključio da u pojašnjenje resursa treba uvrstiti oba pojma, to jest i „uslužni potencijal“ i „ekonomske koristi“. Takvim pristupom se prepoznaje da je primarni cilj većine subjekata javnog sektora pružiti usluge, ali i to da oni mogu provoditi i aktivnosti s isključivim ciljem stvaranja neto novčanih priljeva.

Kontrola

- BC5.9 *IPSASB* je razmatrao da li je kontrola ključna karakteristika imovine ili kao takve karakteristike treba odrediti druge pokazatelje, uključujući:
- zakonsko vlasništvo;
 - pravo pristupa i pravo zabrane ili ograničavanja pristupa vanjskim stranama resursu;
 - sredstva kojima se osigura da se resursi koriste za ostvarenje ciljeva subjekta; i
 - postojanje utjerivih prava na uslužni potencijal ili ekonomske koristi koji proizlaze iz resursa.
- IPSASB* uvažava mišljenja onih koji tvrde da bi kontrolu moglo biti teško primijeniti u određenim slučajevima jer je potrebno koristiti rasuđivanje da bi se procijenilo da li ona postoji. Pored toga, kontrola se može greškom primijeniti na cijeli resurs umjesto na pojedinačne koristi koje nastaju iz njega. Bez obzira na te poteškoće, međutim, *IPSASB* je zaključio da kontrola predstavlja ključnu karakteristiku imovine jer prisustvo kontrole omogućava povezivanje imovine s određenim subjektom.
- BC5.10 Postojanje zakonskog vlasništva nad resursom, kao što su nekretnina ili stavka opreme, je jedan od načina da se procijene uslužni potencijal ili ekonomske koristi imovine. Međutim, prava na uslužni potencijal ili na sposobnost stvaranja ekonomskih koristi, mogu postojati i bez zakonskog vlasništva nad datim resursom. Na primjer, prava na uslužni potencijal ili sposobnost stvaranja ekonomskih koristi kroz držanje i korištenje nekretnine pod najmom se procjenjuju bez zakonskog vlasništva nad samom iznajmljenom imovinom. Prema tome, zakonsko vlasništvo nad resursom nije ključna karakteristika imovine. Ipak, ono je pokazatelj kontrole.
- BC5.11 Pravo pristupa resursu može subjektu omogućiti da utvrdi da li:
- direktno koristiti uslužni potencijal resursa za pružanje usluga korisnicima;
 - razmijeniti resurs za drugu imovinu, kao što je novac; ili
 - koristiti imovinu na bilo koji od drugih načina na koji može pružiti usluge ili stvoriti ekonomske koristi.
- BC5.12 Pristup resursu je od ključnog značaja, ali postoje resursi kojima subjekt ima pristup a da iz toga ne nastaje imovina, kao što je zrak. Iz tog razloga, mogućnost pristupa resursu se mora dopuniti mogućnošću zabrane ili ograničavanja pristupa drugih tom resursu. Pa tako, na primjer, (a) subjekt može odlučiti da li naplaćivati ulaz u muzej i time ograniči pristup onima koji ne plate ulaznicu, i (b) vlasti mogu kontrolirati prirodne resurse na zemljištu u njihovom vlasništvu ograničavajući pristup drugima tim resursima. Zakonski utjeriva potraživanja na određene resurse, poput prava pristupa cesti ili prava na istraživanje

rezervi minerala na zemljištu, mogu predstavljati imovinu za osobu koja ih drži. Subjekt, međutim, može ostvariti pristup uslužnom potencijalu ili sposobnosti stvaranja ekonomskih koristi povezanih sa resursom na načine koji ne iziskuju zakonska prava. *IPSASB* je zauzeo stav da će faktori određeni u tački BC5.9 vjerovatnije biti pokazatelji postojanja kontrole nego ključne karakteristike definicije imovine.

- BC5.13 *IPSASB* je razmatrao i to da li je pristup zasnovan na ekonomskom vlasništvu realna zamjena za pristup zasnovan na kontroli. Kod pristupa zasnovanog na ekonomskom vlasništvu težište je na izloženost subjekta primarnim ekonomskim svojstvima koja doprinose vrijednosti imovine za subjekt. U nekim od komentara na Prednacrt poglavlja „Elementi i priznavanje u primarnim financijskim izvještajima“, u podršku pristupu zasnovanom na kontroli, spominju složenost pristupa zasnovanog na ekonomskom vlasništvu. *IPSASB* je zaključio da je pristup zasnovan na ekonomskom vlasništvu subjektivan i da bi ga bilo teško provoditi i, iz tih razloga, odbacio taj pristup.
- BC5.14 *IPSASB* je razmatrao da li bi analiza izloženosti rizicima i koristima od vlasništva predstavljala koristan pokazatelj kontrole. Kod pristupa zasnovanog na kontroli, težište se stavlja na ovlasti subjekta da usmjerava način na koji se resurs upotrebljava da bi imao koristi od uslužnog potencijala i/ili sposobnosti stvaranja ekonomskih koristi koji su sadržani u resursu. Kod pristupa zasnovanog na rizicima i koristima, težište je na izloženosti subjekta primarnim ekonomskim svojstvima koja doprinose vrijednosti imovine za subjekt i s njima povezanim rizicima. Razmatranje rizika i koristi povezanih s konkretnim transakcijama i događajima i toga koja strana u bilo kojoj transakciji ili događaju snosi najveći dio tih rizika, odnosno stječe najveći dio tih koristi može biti relevantno i korisno za određivanje vrste imovine koju kontroliraju strane uključene u transakciju ili događaj, kao i za utvrđivanje načina da se ekonomska prava i obaveze kvantificiraju i povežu s određenim stranama. Ipak, to samo po sebi nije pokazatelj strane koja kontrolira imovinu. U skladu s navedenim, *IPSASB* je odlučio da ne uvrsti rizike i koristi od vlasništva u pokazatelje kontrole.

Prošli događaj

- BC5.15 U nekim od komentara na Dokument za konsultacije i Prednacrt iznesene su tvrdnje da određivanje prošle transakcije ili drugog događaja iz kojih proističe imovina bude ključna karakteristika definicije imovine. Drugi su, opet, smatrali da određivanje prošlog događaja nije neophodno pa, samim tim, ne predstavlja ključnu karakteristiku. Oni smatraju da bi se uvođenjem takvog zahtjeva nepotrebno potenciralo određivanje prošlog događaja koji je doveo do nastanka imovine, čime bi se odvratila pažnja i izazivala rasprava o tome koji događaj je pokretački događaj umjesto važnijeg pitanju postoje li prava na resurs na datum izvještavanja. Zagovornici tog stava smatraju da bi ključna karakteristika imovine trebalo biti postojanje resursa. I dok bi se neki pojedinci složili da prošli događaj pruža korisne dokaze koji potkrepljuju postojanje imovine, ne slažu se s time da on treba biti ključna karakteristika.
- BC5.16 U značajnom broju komentara je navedeno da bi prošli događaj trebalo odrediti kao ključnu karakteristiku definicije imovine. *IPSASB* se slaže s tim komentarima, a naročito s tim da složena priroda mnogih od programa i aktivnosti javnog sektora znači da kontrola nad resursom može nastati u više instanci. U skladu s tim, *IPSASB* je zaključio da je određivanje odgovarajućeg prošlog događaja presudno za utvrđivanje da li imovina postoji ili ne.
- BC5.17 Ovlaštenja i prava organa vlasti su posebno značajni za određivanje imovine. Ovlaštenja da se obračunavaju porezi i izdaju dozvole, kao i druga ovlaštenja za pristup, odnosno zabranjivanje ili ograničavanje pristupa koristima sadržanim u nematerijalnim resursima poput elektromagnetnog spektra su primjeri suverenih ovlaštenja. Obično nije lako utvrditi kada iz takvih ovlaštenja nastaje pravo koje je resurs i imovina subjekta.

BC5.18 Ovlaštenja organa vlasti da uspostave pravo da se zaračuna (i naplati) porez ili taksa, na primjer, obično pokreću niz događaja koji u konačnici rezultiraju priljevom ekonomskih koristi tim organima vlasti. *IPSASB* je razmatrao dva stava u vezi s tim kada tačno imovina proistekne iz ovlaštenja i prava organa vlasti da zaračunaju (i naplate) porez ili taksu. Prvi stav je da organi vlasti imaju inherentno ovlaštenje zaračunati porez na svaki datum izvještavanja pa, prema tome, njihova opća sposobnost zaračunavanja (i naplate) poreza ili taksi predstavlja imovinu. Zagovornici ovog stava se slažu da nije vjerovatno da će se za takvu imovinu naći mjerna vrijednost koja je vjerno prikazuje, ali smatraju da to ne bi trebalo biti razlog da se ne prizna da organi vlasti imaju stalnu imovinu. Stav suprotan tome kaže da se ovlaštenje organa vlasti da zaračunava (i naplati) poreze i takse mora pretvoriti u pravo zakonskim putem i takvo pravo iskoristiti ili moći iskoristiti da bi nastala imovina. Veliki broj onih koji su komentirali Dokument za konsultacije i Prednacrt podržavaju ovaj drugi stav a i *IPSASB* se slaže s njima. Konkretno, *IPSASB* je zaključio da imovina ne proističe iz inherentnih ovlaštenja organa vlasti dok se ta ovlaštenja ne iskoriste i ne nastane pravo da se prime uslužni potencijal ili ekonomske koristi.

Obaveze (eng. *Liabilities*)

Sadašnja obaveza (obligacija)

BC5.19 Pri razmatranju toga kada su obaveze (obligacije) sadašnje obaveze, *IPSASB* prihvata da iz zakonske obaveze proističe sadašnja obaveza. U nekim jurisdikcijama, subjekti javnog sektora ne smiju stupati u određene vrste pravnih sporazuma, ali postoje ekvivalentni mehanizmi iz kojih proistječe sadašnja obaveza. Takvi mehanizmi se smatraju zakonski obavezujućim. *IPSASB* je potom razmatrao kako klasificirati obaveze (obligacije) koje nisu zakonske obaveze. *IPSASB* je primijetio da se pojam „izvedena obaveza“ koristi u globalnoj literaturi određivanja standarda, kao i u samim MRSJS-ovima. Ipak, pokazalo se da ga je teško protumačiti i primjenjivati u kontekstu javnog sektora. Iz tog razloga, *IPSASB* je razmatrao alternativnu terminologiju, poput izraza „društvena ili moralna dužnost ili zahtjev“. *IPSASB* je zabrinut da bi se pojam „društveno“ mogao zamijeniti sa političkim vrijednostima, te da bi se upotrebom pojma „moralna obaveza“ rizikovalo da se na tijela koja određuju standarde i autore standarda gleda kao na arbitre moralnosti. U skladu s tim, *IPSASB* je odlučio da je razdvajanje „zakonski obavezujućih“ i „obaveza koje nisu zakonski obavezujuće“ najjednostavniji i najrazumljiviji pristup. *IPSASB* je razmotrio i odbacio stanovište da bi se pojam „obaveza koje nisu zakonski obavezujuće“ mogao protumačiti kao da se odnosi na obaveze čija zakonitost je upitna. U tačkama od BC5.30 do BC5.34 se obrađuju obaveze koje su zakonski obavezujuće i objašnjava njihovo značenje za potrebe Konceptualnog okvira.

BC5.20 U kontekstu sadašnjih obaveza, *IPSASB* je razmatrao da li bi „uslovne“ i „bezuslovne“ obaveze, „jednokratne obaveze“ i „obaveze izvršenja“ mogle predstavljati sadašnje obaveze.

Uslovne i bezuslovne obaveze

BC5.21 Bezuslovna obaveza (obligacija) je ona koja postoji samostalno, nezavisna od budućih događaja. Iz bezuslovnih obaveza mogu proisteći obaveze (*liabilities*) ako se zadovolji definicija obaveze. Uslovna obaveza podrazumijeva mogući nastanak nekog budućeg događaja, nad kojim izvještajni subjekt može ali ne mora obavezno imati kontrolu. *IPSASB* je zaključio da je moguće da iz uslovnih obaveza (obligacija) proisteknu obaveze (*liabilities*) kako su definirane u Konceptualnom okviru. Utvrđivanje da li uslovna obaveza zadovoljava definiciju obaveze će iziskivati razmatranje prirode obaveze (obligacije) i okolnosti u kojima je nastala. S obzirom na složenost programa i aktivnosti javnog sektora, određivanje jednog ili više prošlih događaja koji su rezultirali time da subjekt realno nema nikakvu ili veoma malu mogućnost da izbjegne odljev resursa često neće biti jednostavno. Smjernice u pogledu toga da li iz uslovnih obaveza koje postoje u određenim sporazumima ili okolnostima mogu proisteći obaveze (*liabilities*) u skladu s definicijama iz Konceptualnog okvira je pitanje koje se obrađuje na nivou standarda.

- BC5.22 Za opisivanje sadašnjih obaveza koje mogu proisteći iz uslovnih obaveza, odnosno postojati zajedno s njima, u određenim okolnostima se koristi čitav niz različitih pojmova. U njih spadaju pojmovi „pripravne obaveze“ i „izvršne obaveze“. Karakteristike tih obaveza (obligacija) i zaključci koje je *IPSASB* donio u kontekstu Konceptualnog okvira su dati u nastavku teksta.

Pripravne obaveze (eng. stand-ready obligations)

- BC5.23 Pripravne obaveze su vrsta uslovnih obaveza. Pripravne obaveze nalažu da subjekt bude spreman ispuniti obavezu (obligaciju) u slučaju nastanka (ili nenastanka) naznačenog neizvjesnog budućeg događaja koji nije pod njegovom kontrolom. Pojam „pripravna obaveza“ se koristi za opisivanje obaveze (*liability*) koja može nastati u određenim ugovornim okolnostima, poput onih koji se tiču osiguranja, određenih financijskih instrumenata kao što su derivatni ugovori s gubitkom, te varanata kod kojih subjekt ima obavezu prenijeti resurse u slučaju nastanka (ili nenastanka) naznačenog budućeg događaja. U takvim slučajevima, mogu postojati određiv prošli događaj i odljev resursa iz subjekta, iako u pravilu neće biti poznat tačan identitet strane prema kojoj će obaveza biti izvršena.
- BC5.24 U Dokument za konsultacije je uvrštena rasprava o pripravnim obavezama. U velikom broju komentara je izraženo mišljenje da razlika između pripravnih obaveza i uslovnih obaveza nije dovoljno jasna. U Prednacrtu je pojašnjeno da pojam pripravna obaveza nije u široj upotrebi u javnom sektoru i da se ne može najbolje primijeniti u određenim okolnostima za javni sektor, te je sugerirano da se pitanje da li iz pripravnih obaveza (obligacija) proističu obaveze (*liabilities*) treba osloviti na nivou standarda. U nekim od komentara je izraženo neslaganje s pojašnjenjem iz Prednacrtu i stav da bi se Konceptualnim okvirom trebale dati smjernice o tome da li iz pripravnih obaveza u određenim okolnostima mogu nastati obaveze (*liabilities*) koje bi bile korištene na nivou standarda.
- BC5.25 Obaveza (obligacija) subjekta javnog sektora da prenese resurse drugom subjektu u određenim okolnostima koje bi mogle nastati u budućnosti kao što su, na primjer, u svojstvu potencijalnog zajmodavca u krajnjoj nuždi i kao potporu programima kojima se osigurava širok spektar socijalnih davanja. Postojanje obaveze da se resursi u tim okolnostima prenesu drugoj strani može zavisiti od stalnog zadovoljavanja niza uslova različitog značaja i prirode koje organi vlasti ili subjekt javnog sektora imaju pravo izmijeniti. *IPSASB* je stava da se okolnosti u kojima obaveze (*liabilities*) nastaju kao posljedica obaveza (obligacija) subjekta javnog sektora da prenese resurse drugim stranama u skladu sa uslovima programa i to kako opisati i obračunati te obaveze (*liabilities*) treba razmatrati na nivou standarda i u skladu s principima utvrđenim u Konceptualnom okviru. *IPSASB* je odlučio da se Konceptualnim okvirom ne treba određivati da li sve obaveze (obligacije) koje bi mogle biti klasificirane kao pripravne zadovoljavaju definiciju obaveze (*liability*). *IPSASB* je također odlučio da se u Konceptualnom okviru ne koristi pojam „pripravne obaveze“.

Obaveze izvršenja

- BC5.26 Obaveza izvršenja je obaveza (obligacija) iz ugovora ili drugog obavezujućeg sporazuma između subjekta i vanjske strane da se izvrši prijenos resursa u korist te druge strane. Obaveza izvršenja je obično eksplicitno navedena u ugovoru, odnosno drugom sporazumu, ali sve obaveze izvršenja nisu obavezno eksplicitne. Primjera radi, iz zakonskog zahtjeva može proizaći implicitna obaveza izvršenja subjekta javnog sektora u dodatku uslovima sporazuma ili ugovora.
- BC5.27 Obaveza izvršenja nastaje i kad subjekt sklopi sporazum po kojem prima naknadu i, zauzvrat, vanjskoj strani omogućava pristup imovini države. *IPSASB* je zaključio da nije neophodno odrediti konkretnu vanjsku stranu da bi postojala obaveza izvršenja, ali je bitno analizirati takve obaveze (obligacije) kako bi se utvrdilo da li uključuju zahtjev za odljevom resursa. Iz obaveza (obligacija) koje subjektu nalažu da

omogućiti pristup resursu, ali ne podrazumijevaju odljev resursa ne proističu obaveze (*liabilities*). Međutim, obaveze (obligacije) koje zahtijevaju od subjekta da se odrekne budućih resursa, bi mogle biti obaveze (*liabilities*). Obaveze izvršenja su često uslovne obaveze. Utvrđivanje da li iz takvih obaveza (obligacija) proističu obaveze (*liabilities*) će zavisiti od uslova konkretnih obavezujućih sporazuma i mogu se razlikovati od jedne do druge jurisdikcije. *IPSASB* je zaključio da okolnosti pod kojima iz obaveza izvršenja proističu obaveze (*liabilities*) treba razmatrati na nivou standarda.

Prošli događaj

- BC5.28 *IPSASB* je razmatrao da li bi definicija obaveze trebala iziskivati postojanje prošle transakcije ili drugog događaja. Pojedinci su bili mišljenja da određivanje prošlog događaja ne predstavlja ključnu karakteristiku obaveze i da, prema tome, nema potrebe da se prošli događaj spominje u definiciji obaveze. Njihovi argumenti su to da može postojati mnogo prošlih događaja i utvrđivanje toga koji od njih je ključni će vjerovatno biti proizvoljno. Oni sugeriraju da određivanje prošlog događaja nije primarni faktor kod utvrđivanja da li obaveza postoji na datum izvještavanja. Taj stav se podudara sa argumentacijom protiv uvrštavanja prošlog događaja u definiciju imovine koja se može vidjeti u tačkama od BC5.15 do BC5.18.
- BC5.29 *IPSASB* uvažava navedeni stav, ali su uočili i da u značajnom broju komentara na Dokument za konsultacije i Prednacrt prošli događaj smatraju karakteristikom obaveze (*liability*). *IPSASB* se slaže s mišljenjem da kompleksnost mnogih od programa i aktivnosti javnog sektora i broj instanci kada bi sadašnja dužnost mogla nastati znače da je, iako komplicirano, određivanje prošlog događaja iz kojeg proizlazi obaveza ključno za utvrđivanje toga kada priznavati obaveze javnog sektora.

Realno nikakva ili veoma mala mogućnost izbjegavanja

- BC5.30 U nekim od komentara na Prednacrt je izražena zabrinutost da uvrštavanja fraze „realno nikakva ili veoma malu mogućnost izbjegavanja“ u opis sadašnje obaveze omogućava različita tumačenja. Predložili su da se izbace riječi „ili veoma malu“ kako bi se smanjila mogućnost pogrešnih tumačenja. *IPSASB* je razmotrio taj prijedlog i pribojavao se da bi se takva promjena mogla protumačiti kao uspostavljanje testa praga prema kojem bi se samo praktično potpuna sigurnost smatrala potvrdom da sadašnja obaveza postoji. *IPSASB* takav prag smatra previsokim i, u skladu s tim, potvrdio je da se pod sadašnjom obavezom podrazumijeva zakonski obavezujući zahtjev ili zahtjev koji nije zakonski obavezujući koji subjekt realno nema nikakve ili veoma malu mogućnost da izbjegne.
- BC5.31 Utvrđivanje kada nastaje sadašnja obaveza u kontekstu javnog sektora je složen postupak a, u nekim slučajevima, bi se mogao smatrati i proizvoljnim. To je naročito slučaj kada se razmatra da li obaveze (*liabilities*) mogu proisteći iz obaveza (obligacija) koje nisu utjerive po sili zakona ili na drugi ekvivalentan način. U kontekstu programa socijalnih davanja, postoji više instanci u kojima sadašnja obaveza može nastati i situacija se može značajno razlikovati od jedne do druge jurisdikcije, čak i kada se radi o sličnim programima, pa i u različitim periodima za istu jurisdikciju. Tako, na primjer, različite starosne grupe mogu imati različita očekivanja u pogledu vjerovatnosti da će steći određene beneficije od programa socijalne pomoći. Procjenjivanje da li organi vlasti mogu zanemariti takva očekivanja i, prema tome, realno imati nikakvu ili veoma malu mogućnost da izbjegnu prijenos resursa može biti subjektivno. To, opet, daje razloga za zabrinutost da takva subjektivnost podriva dosljednost iskazivanja obaveza (*liabilities*) i da može negativno utjecati na razumljivost. U skladu s tim, pojedinci su stava da bi ključna karakteristika obaveze trebala biti to da li je, na datum izvještavanja, utjeriva zakonskim putem ili na drugi ekvivalentan način.
- BC5.32 S druge strane, postoji stav da tamo gdje je organ vlasti ranije ispunjavao svoje obaveze (obligacije), sadašnje nepriznavanje kao obaveza (*liabilities*) bi dovelo do procjenjivanja neto financijskog položaja tog organa vlasti. Prema tom mišljenju, ako je organ vlasti konzistentno stvarao očekivanja kod građana javno

najavljujući svoju obavezu da pruži financijsku pomoć, na primjer, žrtvama prirodnih nepogoda, i ranije je i ispunjavao tu obavezu (obligaciju), nepriznavanje takvih obligacija kao obaveza (*liabilities*) ne bi bilo u skladu s ciljevima financijskog izvještavanja i vodilo bi pružanju informacija koje ne zadovoljavaju kvalitativne karakteristike vjernog prikaza i relevantnosti.

- BC5.33 Općenito uzevši, *IPSASB* se slaže s onima koji tvrde da, u javnom sektoru, obaveze (*liabilities*) mogu proizaći iz obavezujućih obligacija koje subjekt nema nikakve ili veoma malo mogućnosti da izbjegne, čak i kada nisu zakonski utjerive. *IPSASB* je odlučio za takve obaveze (obligacije) u Konceptualnom okviru koristiti pojam „obaveze koje nisu zakonski obavezujuće“. Ipak, *IPSASB* uvažava mišljenja onih koji sumnjaju da obaveze (*liabilities*) mogu proisteći iz obaveza (obligacija) koje nisu zakonski utjerive. U skladu s tim, u tački 5.23 ovog poglavlja se određuju svojstva koja obaveza (obligacija) koja nije zakonski obavezujuća mora posjedovati da bi iz nje proistekla obaveza (*liability*).
- BC5.34 Širok spektar različitih programa i poslova javnog sektora, kao i različitih političkih i ekonomskih okolnosti jurisdikcija diljem svijeta, znače da bi bilo neprimjereno kategorično tvrditi pod kojim okolnostima obaveze (obligacije) koje nisu zakonski utjerive postaju obavezujuće i iz njih proističu sadašnje obaveze. Ipak, *IPSASB* je stava da postoji izuzetno mala vjerovatnost da će sadašnje obaveze proisteći iz predizbornih obećanja. Razlozi za to su što će se veoma rijetko desiti da predizborna obećanja (a) stvore opravdano očekivanje vanjskih strana da će subjekt ispoštovati svoje obećanje i (b) stvore obavezu (obligaciju) koju subjekt realno nema nikakve ili veoma malo mogućnosti da ne ispuni. U skladu s tim, u Okviru se pretpostavlja da obaveze (*liabilities*) neće proisteći iz predizbornih obećanja. S druge strane, usvaja se to da će u praksi vlada s ogromnom većinom biti u boljoj poziciji nego manjinska vlada da donosi zakone koje namjerava, kao i to da postoje rijetke okolnosti pod kojima iz najave vlasti može proisteći obaveza. Pri procjenjivanju da li, pod tim okolnostima, iz obaveze koja nije zakonski obavezujuća proizlazi obaveza (*liability*), jedan od pokazatelja bi mogla biti raspoloživost financijskih sredstava za njeno ispunjavanje. Više riječi o tome je u tački 5.25.

Suverene ovlasti za izbjegavanje obaveza

- BC5.35 Suverene ovlasti za donošenje, mijenjanje i povlačenje zakonskih propisa iz upotrebe su ključna karakteristika organa vlasti. Suverene ovlasti mogu organima vlasti omogućiti da odbace obaveze (obligacije) proistekle kako iz transakcija razmjene tako i iz transakcija koje nisu transakcije razmjene. Iako u globalnom okruženju takve ovlasti mogu biti ograničene praktičnim razlozima, u postoji veliki broj primjera vlada koje nisu ispunile svoje financijske obaveze tokom prošlog stoljeća. *IPSASB* je razmatrao efekte suverenih ovlasti po definiciju obaveze. Zaključio je da bi nepriznavanje obaveza (obligacija) koje bi inače zadovoljile definiciju obaveze na osnovu toga što suverene ovlasti omogućavaju organima vlasti da odstupe od takvih obaveza (obligacija) bilo suprotno ciljevima financijskog izvještavanja a, naročito, bi moglo biti u suprotnosti sa kvalitativnim karakteristikama relevantnosti i vjernog prikaza. U značajnom broju komentara na Dokument za konsultacije i Prednacrt je podržan ovaj stav. U skladu s tim, *IPSASB* je zaključio da se utvrđivanje postojanja obaveze (*liability*) treba zasnivati na pravnoj poziciji na datum izvještavanja.

Preuzete obaveze (eng. Commitments)

- BC5.36 Računovodstveni postupci koji se tiču preuzetih obaveza su središnja komponenta budžetske kontrole za subjekte javnog sektora u mnogim jurisdikcijama. Svrha tih postupaka je odigurati da su budžetska sredstva dostupna za izvršavanje odgovornosti organa vlasti ili drugih subjekata javnog sektora za moguće buduće obaveze, uključujući planirane ili nerealizirane narudžbe i ugovore, odnosno tamo gdje još nisu ispunjeni uslovi za buduće prijenose financijskih sredstava. Preuzete obaveze koje zadovoljavaju definiciju obaveze i kriterije za priznavanje se priznaju u primarnim financijskim izvještajima, dok se u

drugim slučajevima informacije o njima mogu uvrstiti u bilješke uz te izvještaje ili u druge izvještaje koji su dio FION-a. *IPSASB* je zaključio da bi se obračunavanje preuzetih obaveza moglo obraditi nekad u budućnosti kada se budu razrađivali elementi za sveobuhvatnije oblasti financijskog izvještavanja opće namjene koje nisu dio primarnih financijskih izvještaja.

Neto financijski položaj, drugi resursi i druge obaveze

BC5.37 U ovom dijelu Osnova za donošenje zaključaka navodimo pristup *IPSASB*-a modelima financijskih učinaka koji se trebaju iskazati u primarnim financijskim izvještajima a naročito obračunavanju odgođenih priljeva i odgođenih odljeva.

Dokument za konsultacije: Elementi i priznavanje u primarnim financijskim izvještajima

BC5.38 U ovom Dokumentu za konsultacije su obrađena dva suprotna pristupa financijskom rezultatu, tačnije:

- pristup po kojem se financijski rezultat mjeri kao neto rezultat svih promjena u resursima i obavezama (obligacijama) subjekta tokom perioda. Taj pristup je opisan kao pristup koji se vodi imovinom i obavezama; i
- pristup po kojem se financijski rezultat mjeri kao rezultat priljeva prihoda i odljeva rashoda bliže povezanih s poslovanjem u tekućem periodu. Taj pristup je opisan kao pristup koji se vodi prihodima i rashodima.

BC5.39 U Dokumentu za konsultacije je konstatirano da dva različita pristupa mogu dati različite definicije elemenata koji su povezani sa financijskim rezultatom i financijskim položajem. Pristup koji se temelji na prihodima i rashodima je čvrsto povezan s konceptom kapitala između perioda. Kapital između perioda se odnosi na obim u kojem trošak programa i pružanja usluga u izvještajnom periodu snose sadašnji porezni obveznici i sadašnji davaoci resursa. Pristup koji se vodi imovinom i obavezama je povezan s konceptom promjena u resursima koji su raspoloživi za pružanje usluga u budućnosti i potraživanjima po osnovu tih resursa kao rezultat aktivnosti u periodu.

BC5.40 U drugom dijelu Dokumenta za konsultacije se raspravlja o *Drugim potencijalnim elementima* i ističe da, ukoliko bi *IPSASB* usvojio pristup zasnovan na prihodima i rashodima, morao bi osloviti pitanje odgođenih tokova. Prema tom pristupu, odgođeni tokovi su stavke koje ne zadovoljavaju predložene definicije prihoda i rashoda, ali se unatoč tome smatra da utječu na financijski rezultat perioda. U Dokumentu za konsultacije su prepoznata tri (3) moguća načina postupanja s takvim tokovima:

- određivanje odgođenih priljeva i odgođenih odljeva kao elemenata izvještaja o financijskom položaju;
- proširivanje definicija imovine i obaveze kako bi obuhvatile i odgođene stavke; ili
- opisivanje odgođenih tokova kao podkategorija neto imovine/neto obaveza (u daljem tekstu: rezidualna vrijednost).

BC5.41 Dokument za konsultacije je postavio dva konkretna pitanja za komentar o ovim oblastima. Prvo je pozvao korisnike da se izjasne da li bi prije odabrali pristup zasnovan na imovini i obavezama ili pristup zasnovan na prihodima i rashodima i iz kojih razloga a, potom, da li smatraju da odgođene priljeve i odgođene odljeve treba identificirati u izvještaja o financijskom položaju. Oni koji su bili za identifikaciju u izvještaja o financijskom položaju su potom zamoljeni da navedu koji od tri pristupa iz tačke BC5.40 podržavaju.

BC5.42 Odgovori na navedena pitanja za komentare nisu dali jasne zaključke. Neznatan broj ispitanika su preferirali pristup zasnovan na imovini i obavezama, ali više njih koji su podržali taj pristup su se izjasnili i da bi voljeli da se odgođeni tokovi naznače u izvještaju o financijskom položaju. *IPSASB* je uzeo te stavove u obzir pri izradi Prednacrt.

Prednacrt: Elementi i priznavanje u primarnim financijskim izvještajima

BC5.43 U Prednacrtu je izražen stav da je bitno moći razlikovati tokove koji se odnose na tekući izvještajni period od onih koji se odnose na naznačene buduće izvještajne periode. U skladu s tim, u Prednacrtu su predložene sljedeće definicije odgođenih priljeva i odgođenih odljeva:

- *odgođeni priljev je priljev uslužnog potencijala ili ekonomskih koristi u subjekt kako bi ih koristio u naznačenom budućem izvještajnom periodu koji proističe iz transakcija koje nisu transakcije razmjene i povećava neto imovinu; a*
- *odgođeni odljev je odljev uslužnog potencijala ili ekonomskih koristi u drugi subjekt ili stranu kako bi ih koristila u naznačenom budućem izvještajnom periodu koji proističe iz transakcija koje nisu transakcije razmjene i smanjuje neto imovinu.*

BC5.44 Dva ključna obilježja navedenih definicija su:

- predloženi elementi bili su ograničeni na transakcije koje nisu transakcije razmjene; i
- tokovi su morali biti povezani s naznačenim budućim periodom.

BC5.45 *IPSASB* je navedene karakteristike htio uvrstiti kao mjeru predostrožnosti kako bi se smanjila mogućnost uobičajenog korištenja odgođenih priljeva i odgođenih odljeva kao sredstava za poravnavanje stanja i osiguralo da se odgođeni priljevi i odgođeni odljevi ne prezentiraju beskonačno u izvještajima o financijskom položaju. U Prednacrt su uvrštena dva različita stava. Prema prvom, značenje neto financijskog položaja je bilo nejasno zbog kombiniranog utjecaja odgođenih priljeva i odgođenih odljeva. Drugi stav je bio protivan mišljenju da odgođene priljeve i odgođene odljeve treba odrediti i priznati kao zasebne elemente i izrazio uvjerenje da ti tokovi zadovoljavaju definiciju prihoda i rashoda.

BC5.46 U velikom broju komentara je izraženo neslaganje s definiranjem odgođenih priljeva i odgođenih odljeva kao elemenata. U nekim od njih su navedene rezerve zbog implikacija usklađivanja s Konceptualnim okvirom Odbora za međunarodne računovodstvene standarde i generalno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. U određenom broju komentara je smatrano da predloženi pristup ne odražava ekonomsku stvarnost i da bi bilo teže utvrditi objektivnu osnovu za odgađanje prihoda i rashoda pomoću pristupa zasnovanog na prihodima i rashodima. Ipak, u određenom broju komentara je izraženo i mišljenje da informacije o tokovima koji se odnose na naznačene izvještajne periode imaju informativnu vrijednost.

BC5.47 Obrazloženje za ograničavanje definicija samo na transakcije koje nisu transakcije razmjene su dovedeni u pitanje jer su opisani kao konceptualno slabi kako u komentarima koji su bili za definisanje odgođenih priljeva i odgođenih odljeva kao elemenata tako i u onima koji su se protivili tim predloženim elementima. U komentarima je izraženo neslaganje i sa ograničavanjem na naznačene vremenske periode jer bi to moglo voditi različitom računovodstvenom tretmanu izuzetno sličnih transakcija zavisno od toga da li je prepoznat naznačeni period, kao što je slučaj sa bezuslovnim bespovratnim sredstvima koja subjekt može primiti za financiranje svojih redovnih poslova na period od pet godina koja bi zadovoljavala definiciju odgođenog priljeva dok bi, s druge strane, slična bespovratna sredstva za nenaznačeni budući period zadovoljavala definiciju prihoda.

Poglavlje „Finaliziranje elemenata“

BC5.48 *IPSASB* je smatrao da mora iznaći ravnotežu između ograničene podrške za prijedloge iz Prednacrt koji su se ticali odgođenih tokova i onoga što se čini da su potrebe korisnika za informacijama o tokovima koji se odnose na naznačene izvještajne periode.

BC5.49 U skladu s navedenim, *IPSASB* je razmatrao sljedećih pet (5) opcija (datih slovima od A. do E. u nastavku teksta) u odgovoru na komentare prikupljene u postupku konsultacija i na osnovu vlastitog viđenja potreba

korisnika za informacijama:

- A. definiranje odgođenih priljeva i odgođenih odljeva kao elemenata na način koji će biti više zasnovan na principima i bez naznačavanja primarnih financijskih izvještaja u kojima treba priznati te elemente. Na taj način, Konceptualni okvir ne bi unaprijed odredio prezentaciju elemenata;
- B. izvođenje definicija prihoda i rashoda iz definicija imovine i obaveza;
- C. proširivanje definicija imovine i obaveza;
- D. prihvaćanje činjenice da se može pokazati neophodnim priznati određene ekonomske pojave koje ne zadovoljavaju definiciju ni jednog od elemenata u financijskim izvještajima kako bi se ispunili ciljevi financijskog izvještavanja; i
- E. izvještavanje o priljevima i odljevima koji pružaju uslužni potencijal ili ekonomske koristi, ali ne utječu na imovinu i obaveze kako su definirane u Okviru, te iskazivanje priljeva i odljeva koji ne utječu na prihode i rashode.

BC5.50 *IPSASB* smatra da definiranje odgođenih priljeva i odgođenih odljeva kao elemenata kako je navedeno u Opciji A. nije opravdano s obzirom na protivljenja koja su izražena u komentarima na prijedloge iz Prednacrtu. Iz tog razloga, *IPSASB* je odbacio Opciju A.

BC5.51 *IPSASB* je razmotrio dvije varijante Opcije B. Prema prvoj, odgođeni tokovi bi bili uneseni direktno u suficit/deficit, dok bi prema drugoj odgođeni tokovi početno bili iskazani u rezidualnoj vrijednosti a potom bi ih se reciklirali u suficit/deficit u periodu u kojem padaju naznačeni rokovi.

BC5.52 *IPSASB* smatra da iskazivanje odgođenih tokova direktno u suficitu/deficitu kao što predviđa prva varijanta Opcije B. ne bi obavezno dalo informacije koje vjerno prikazuju održivi učinak subjekta i, prema tome, ne bi ispunilo ciljeve financijskog izvještavanja. Druga varijanta Opcije B. se oslanja na recikliranje i, prema mišljenju nekih članova *IPSASB*-a, implicitno bi uvela koncept „ostale sveobuhvatne dobiti“ u Okvir. *IPSASB* ima snažne rezerve u odnosu na takav razvoj događaja i iz tih razloga je odbacio Opciju B.

BC5.53 *IPSASB* je primijetio da bi Opcija C. iziskivala izmjene definicija imovine i obaveze kako bi:

- definicija imovine uključivala resurse nad kojima subjekt nema kontrole; a
- definicija obaveze (*liability*) uključivala obaveze (obligacije) koje nisu sadašnje obaveze.

IPSASB smatra da bi se takvim izmjenama narušile ključna karakteristika imovine – da subjekt kontrolira prava na resurse, i ključna karakteristika obaveze – da subjekt ima sadašnju obavezu za odljeve resursa. *IPSASB* je stava da bi se time imovina i obaveze učinile manje razumljivima. Pored toga, usvajanje takve opcije bi predstavljalo odstupanje od globalno razumljivih definicija imovine i obaveze. Iz tih razloga, *IPSASB* je odbacio Opciju C.

BC5.54 Opcija E. podrazumijeva hibridni pristup koji uključuje komponente ostale četiri opcije. Ona bi omogućila iskazivanje priljeva i odljeva koji pružaju uslužni potencijal ili ekonomske koristi, pri tome ne utičući na definicije imovine i obaveza, kao i iskazivanje priljeva i odljeva koji ne utiču na prihod i rashod kako su definirani u Okviru. Zamisao iza ovog pristupa je bila da se prepozna da je pitanje financijskog rezultata potrebno dodatno razmotriti u konceptualnom smislu.

BC5.55 Opcija D. je šira od Opcije E. jer nije obavezno ograničena na odgođene tokove već bi obuhvaćala šire ekonomske pojave, kao što su obaveze (obligacije) koje nisu sadašnje obaveze jer, iako sadrže obaveze izvršenja, nije jasno da li iziskuju odljev resursa. Opcijom D. se prepoznaje da su moguće okolnosti pod kojima šest (6) elemenata određenih Konceptualnim okvirom ne bi u primarnim financijskim izvještajima dali sve informacije koje su potrebne da se zadovolje potrebe korisnika. *IPSASB* smatra da bi prepoznavanje da može biti potrebno priznati i druge stavke predstavljalo transparentno postupanje. Za

razliku od Opcije A., Opcija D. ne uključuje definiranje dodatnih elemenata a, za razliku od Opcije C., ona ne iziskuje preinake globalno razumljivih definicija imovine i obaveze.

- BC5.56 *IPSASB* je zaključio da se Opcijom D. nudi najtransparentniji pristup. Krovni pojam „druge ekonomske pojave“ je korišten u uvodnom dijelu ovog poglavlja kako bi se opisale takve stavke, a nakon njega se upotrebljavaju pojmovi „druge obaveze“ i „drugi resursi“. Pored toga, Opcijom D. se povećava i odgovornost *IPSASB*-a jer će okolnosti pod kojima se priznaju druge obaveze i drugi resursi biti određene na nivou standarda i objašnjene u Osnovama za donošenje zaključaka konkretnih standarda.

Primarni financijski izvještaji

- BC5.57 Neto financijski položaj je zbir neto imovine subjekta (imovina minus obaveze) i drugih resursa i drugih obaveza (obligacija) priznatih u izvještaju o financijskom položaju na datum izvještavanja. Tamo gdje se u primarnim financijskim izvještajima priznaju resursi i obaveze pored onih koji zadovoljavaju definiciju elemenata, iskazani iznosi neto imovine i neto financijskog položaja će se razlikovati. U takvim slučajevima, tumačenje neto financijskog položaja će se utvrditi kroz pozivanje na prirodu drugih resursa i drugih obaveza priznatih u primarnim financijskim izvještajima u skladu s relevantnim MRSJS-ovima.
- BC5.58 *IPSASB* je razmatrao treba li koristiti i pojam „neto imovina“ i pojam „neto financijski položaj“ u Konceptualnom okviru. *IPSASB* uvažava stav da je neto imovina općeprihvaćeni pojam, ali ipak smatra da bi korištenje oba pojma stvaralo zabune pa se, u skladu s tim, odlučio koristiti pojam „neto financijski položaj“ kako bi se označila rezidualna vrijednost subjekta.

Prihodi i rashodi

Bruto ili neto povećanje „neto financijskog položaja“ iz definicije prihoda

- BC5.59 *IPSASB* je razmotrio da li bi definicija prihoda trebala precizirati da je povećanje neto financijskog položaja „bruto“ ili „neto“. *IPSASB* uvažava da bruto pristup možda ne bi bio primjeren u oblastima poput otuđenja nekretnina, postrojenja i opreme, gdje bi nalagao da se kao prihod priznaju puni primici od otuđenja a ne razlika između primitaka od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti. S druge strane, neto pristup bi mogao biti jednako neprimjeren u određenim okolnostima, kao što je kod prodaje zaliha. *IPSASB* je zaključio da to da li se povećanje neto financijskog položaja koje prikazuje prihod treba prezentirati u bruto ili u neto vrijednosti treba utvrditi na nivou standarda, zavisno od toga koji vid obračunavanja kvalitetnije ispunjava ciljeve financijskog izvještavanja.

Razlikovanje redovnih od aktivnosti koje se ne provode u sklopu redovnog poslovanja

- BC5.60 Pojedina tijela za određivanje standarda strukturiraju svoje definicije elemenata na takav način da se, primjera radi, priljevi i odljevi proistekli iz transakcija i događaja povezanih s aktivnostima u sklopu redovnog poslovanja razlikuju od priljeva i odljeva koji se tiču aktivnosti koje se ne provode u sklopu redovnog poslovanja. Primjer takvog pristupa bi bilo da se prihodi i rashodi definiraju kao elementi koji su povezani sa „glavnim ili središnjim dijelom tekućeg poslovanja“ subjekta a dobiti i gubici kao elementi koji su povezani sa svim drugim transakcijama, događajima i okolnostima koje dovode do povećanja ili smanjenja neto imovine.⁷
- BC5.61 *IPSASB* uvažava činjenicu da razdvajanje transakcija i događaja koji se odnose na redovno poslovanje od transakcija i događaja izvan okvira redovnog poslovanja može pružiti korisne informacije korisnicima primarnih financijskih izvještaja. Prema tome, moglo bi biti korisno usvojiti pojmove poput „dobici i

⁷ Vidjeti, na primjer, dokument Odbora za standarde financijskog računovodstva naslovljen „Šesti izvještaj o konceptima financijskog računovodstva: Elementi financijskih izvještaja“.

gubici“ kako bi se odrazili priljevi i odljevi od transakcija i događaja izvan okvira redovnog poslovanja. Ipak, *IPSASB* je mišljenja da se, konceptualno, dobici i gubici ne razlikuju od drugih oblika prihoda i rashoda jer oboje podrazumijevaju neto povećanja, odnosno smanjenje imovine i/ili obaveza. *IPSASB* je primijetio i to da je isto mišljenje izraženo i u velikom broju komentara na Dokument za konsultacije i Prednacrt. U skladu s navedenim, *IPSASB* je odlučio da se ne definiraju dobici i gubici kao zasebni elementi.

Vlasničko učešće u javnom sektoru

BC5.62 Kao što je detaljnije opisano u tačkama od BC5.66 do BC5.70, *IPSASB* je razmotrio da li i pod kojim uslovima u javnom sektoru postoji vlasničko učešće (vlasnički udjeli), te da li bi transakcije povezane s vlasničkim učešćem trebalo isključiti iz definicija prihoda i rashoda. S obzirom da se transakcije s vlasnicima, u njihovom svojstvu vlasnika, suštinski razlikuju od drugih priljeva i odljeva resursa, *IPSASB* je zaključio da je potrebno razlikovati tokove koji se odnose na vlasnike od prihoda i rashoda. U skladu s tim, doprinosi vlasnika (vlasnički ulozi) i raspodjele vlasnicima su definirani kao elementi i isključeni iz definicija prihoda i rashoda.

Suficit ili deficit izvještajnog perioda

BC5.63 U ovom poglavlju se navodi da je razlika između prihoda i rashoda suficit, odnosno deficit subjekta za dati period. *IPSASB* je razmatrao da li dati pojašnjenja koja će usmjeravati tumačenje suficita ili deficita. Raspravljano je o stavu da subjekti javnog sektora imaju poslovne i modele financiranja. Prema tom stavu, suficit je pokazatelj sposobnosti subjekta da:

- smanji zahtjeve za resursima od davalaca resursa;
- poveća obim i/ili kvalitetu usluga koje se pružaju korisnicima;
- smanji dug (kada ima ovlaštenja za pozajmljivanje); ili
- napravi kombinaciju ovih faktora.

BC5.64 S druge strane, deficit je pokazatelj:

- potrebe za povećanjem zahtjeva za resursima od davalaca resursa;
- smanji obim i/ili kvaliteta usluga koje se pružaju korisnicima;
- poveća dug (kada subjekt ima ovlaštenja za pozajmljivanje); ili
- napravi kombinacija ovih faktora.

BC5.65 *IPSASB* uvažava činjenicu da značenja suficita, odnosno deficita u javnom sektoru moraju biti jasnija i, u skladu s tim, da bi aspekti navedenih pristupa mogli biti razrađeni u budućnosti. Ipak, smatra da koncept poslovnog i modela financiranja nije dovoljno razrađen za potrebe javnog sektora i da bi razrađivanje poslovnih i modela financiranja za sve subjekte javnog sektora bilo problematično. U skladu s tim, *IPSASB* je odlučio da ne uvrsti smjernice za tumačenje suficita ili deficita u Konceptualni okvir.

Doprinosi vlasnika i raspodjele vlasnicima

BC5.66 *IPSASB* je razmatrao da li je neto financijski položaj rezidualna vrijednost, rezidualni udio ili vlasničko učešće. Uvažavaju stanovište da interes davalaca resursa i korisnika usluga za dugoročnu učinkovitost subjekta, njegovu sposobnost da pruža usluge u budućnosti i resurse koji bi mogli biti raspoloživi za preusmjeravanje, restrukturiranje ili alternativne vidove otuđenja slični vlasničkom učešću (udjelu). *IPSASB* također prihvata da su pojmovi „rezidualni udio“ i „vlasničko učešće“ u pojedinim jurisdikcijama korišteni da se opišu udjeli trećih strana u neto imovini. Pojam „rezidualni udio“ ukazuje da korisnici usluga i davaoci resursa imaju interes za sposobnost subjekta da se samofinancira i da osigura resurse za

buduće poslovanje. Izraz „vlasničko učešće“ je analogan vlasničkom učešću (udjelu) u subjektima privatnog sektora a, za neke, pokazuje i to da su građani vlasnici resursa subjekata javnog sektora, kao i to da organi vlasti odgovaraju građanima za korištenje tih resursa. Neki od zagovornika ovog pristupa tvrde da se njime podcrtava demokratska odgovornost organa vlasti.

- BC5.67 *IPSASB* smatra da pojam „rezidualni udio“ može sugerirati i to da korisnici usluga i davaoci resursa imaju financijski udio u subjektu javnog sektora. Slično tome, izraz „vlasničko učešće“ može sugerirati da građani imaju pravo na raspodjele od subjekata javnog sektora i na raspodjele resursa u slučaju likvidacije subjekta. U skladu s tim, *IPSASB* je zaključio da se pojmovi „rezidualni udio“ i „vlasničko učešće“ mogu pogrešno tumačiti ili pogrešno razumjeti, te da je neto financijski položaj rezidualna vrijednost koju ne treba definirati.
- BC5.68 Ipak, *IPSASB* uvažava da dio neto financijskog položaja u određenim slučajevima može predstavljati vlasničko učešće. Kao dokaz da se radi o takvoj instanci može služiti to da subjekt ima formalnu vlasničku strukturu. Međutim, može se desiti da je subjekt uspostavljen bez formalne vlasničke strukture u cilju da se bavi prodajom kao komercijalno preduzeće, odnosno da ga uspostavi neprofitni subjekt privatnog sektora. Vlasničko učešće može proisteći i iz restrukturiranja organa vlasti ili drugih subjekata javnog sektora, kao što je slučaj kada se uspostavi novo ministarstvo. U skladu s tim, *IPSASB* je razmatrao da li vlasničko učešće treba definirati kao element. Uvažavaju stav da se određivanjem resursa (ili potraživanja od budućih resursa) koji se mogu pripisati vlasnicima pružaju informacije koje su korisne za utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka. *IPSASB* je zaključio da se takva učešća mogu odrediti kroz podklasifikaciju neto financijskog položaja. Međutim, *IPSASB* je zaključio i to da je bitno napraviti razliku između priljeva resursa od vlasnika i odljeva resursa vlasnicima, u njihovom svojstvu vlasnika, i prihoda, rashoda, drugih resursa i drugih obaveza (obligacija). U skladu s tim, doprinosi vlasnika (vlasnički ulogi) i raspodjele vlasnicima su definirani kao elementi. Detaljna uputstva kao pomoć kod procjene da li određeni priljevi i odljevi resursa zadovoljavaju definicije doprinosa vlasnika i raspodjela vlasnicima će biti izrađena na nivou standarda, prema potrebi.

POGLAVLJE 6: PRIZNAVANJE U PRIMARNIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

SADRŽAJ

	tačka
Kriteriji za priznavanje i njihova spona s objavljivanjem	6.1-6.4
Definicija elementa	6.5-6.6
Neizvjesnost mjerenja	6.7-6.8
Objavljivanje i priznavanje	6.9
Prestanak priznavanja	6.10
Osnove za donošenje zaključaka	

Kriteriji za priznavanje i njihova spona s objavljivanjem

- 6.1 U ovom poglavlju se određuju kriteriji koji moraju biti zadovoljeni da bi se element priznao u primarnim financijskim izvještajima. Priznavanje je postupak uključivanja i uvrštavanja u odgovarajući primarni financijski izvještaj iznosa onih stavki koje zadovoljavaju definiciju nekog od elemenata i koje se mogu mjeriti na način na koji se ostvaruju date kvalitativne karakteristike i koji uvažava ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e.
- 6.2 Kriteriji za priznavanje su to da stavka:
- zadovoljava definiciju elementa; i
 - može se mjeriti na način na koji se ostvaruju date kvalitativne karakteristike i koji uvažava ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e.
- 6.3 Sve stavke koje zadovoljavaju kriterije za priznavanje se priznaju u primarnim financijskim izvještajima. U određenim slučajevima, neki MRSJS može propisivati i to da se, kako bi se ostvarili ciljevi financijskog izvještavanja, u primarnim financijskim izvještajima mora priznati i resurs ili obaveza (obligacija) koji ne zadovoljavaju kriterije za priznavanje, pod uslovom da ih je moguće mjeriti (vrednovati) na način na koji se ostvaruju date kvalitativne karakteristike i uvažavaju data ograničenja. Drugi resursi i druge obaveze se obrađuju u Poglavlju 5. *Elementi primarnih financijskih izvještaja*.
- 6.4 Priznavanje podrazumijeva procjenjivanje neizvjesnosti u vezi s postojanjem i mjerenjem datog elementa. Uslovi iz kojih proističe neizvjesnost, ako postoje, se mogu promijeniti pa je, prema tome, neizvjesnost bitno procijeniti na svaki datum izvještavanja.

Definicija elementa

- 6.5 Da bi bila priznata kao element, stavka mora zadovoljavati definiciju jednog od elemenata iz Poglavlja 5. Neizvjesnost u pogledu postojanja elementa se oslovljava kroz razmatranje dostupnih dokaza kako bi se donijela neutralna prosudba o tome da li stavka zadovoljava ključne karakteristike definicije datog elementa, uzimajući u obzir sve dostupne činjenice i okolnosti na datum izvještavanja.
- 6.6 Ako se utvrdi da elemenat postoji, neizvjesnost u pogledu iznosa uslužnog potencijala ili sposobnosti za stvaranje ekonomskih koristi koje taj element predstavlja se uzima u obzir pri mjerenju elementa (vidjeti tačke 6.7 i 6.8). Autori izvještaja preispituju i procjenjuju sve dostupne dokaze kako bi utvrdili da li element postoji i da li je priznat, da li i dalje zadovoljava kriterije za priznavanje (vidjeti tačku 6.9), odnosno da li je došlo do promjene postojećeg elementa.

Neizvjesnost mjerenja

- 6.7 Da bi se stavka priznala u primarnim financijskim izvještajima, neophodno joj je pripisati neku monetarnu vrijednost. To iziskuje odabir odgovarajuće osnove za mjerenje i utvrđivanje da li se mjerenjem stavke ostvaruju kvalitativne karakteristike, uz uvažavanje ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e, uključujući to da li je mjerenje dovoljno relevantno i da li daje dovoljno vjeran prikaz stavke da bi se priznala u primarnim financijskim izvještajima. Odabir odgovarajuće osnove za mjerenje je obrađen u Poglavlju 7. *Mjerenje imovine i obaveza u primarnim financijskim izvještajima*.
- 6.8 Moguće je postojanje neizvjesnosti u pogledu mjerenja mnogih od iznosa koji su prezentirani u primarnim financijskim izvještajima. Korištenje procjena je sastavni dio računovodstva na obračunskoj osnovi. Odlučivanje o tome da li je mjerenje relevantno i da li daje vjeran prikaz podrazumijeva razmatranje tehnika, poput korištenja raspona ishoda i procjena izraženih jednim brojem, te da li su dostupni dodatni dokazi o

ekonomskim okolnostima koje su bile zastupljene na datum izvještavanja. Objavljivanjem se mogu pružiti korisne informacije o tehnikama procjene koje su primijenjene. U rijetkim slučajevima se može desiti da je neizvjesnosti kod procjene izražene jednim brojem toliko velika da je to da li je mjerenje relevantno, odnosno da li daje vjeran prikaz upitno čak i ako data objavljivanja pojašnjavaju tehnike procjene. U takvim slučajevima, stavka se ne priznaje.

Objavljivanje i priznavanje

- 6.9 Propust da se priznaju stavke koje zadovoljavaju definiciju elementa i kriterije za priznavanje se ne ispravlja kroz objavljivanje računovodstvenih politika, bilješki ili drugih obrazloženja. Međutim, kroz objavljivanje se, mogu pružiti informacije o stavkama koje zadovoljavaju mnoge, ali ne sve karakteristike definicije elementa. Objavljivanjem se mogu pružiti i informacije o stavkama koje zadovoljavaju definiciju elementa, ali se ne mogu mjeriti na način kojim bi se kvalitativne karakteristike ostvarile u dovoljnoj mjeri da se ispune ciljevi financijskog izvještavanja. Objavljivanje je primjereno kada se znanje o stavci smatra relevantnim za procjenu neto financijskog položaja subjekta i, prema tome, ispunjava ciljeve financijskog izvještavanja.

Prestanak priznavanja

- 6.10 Prestanak priznavanja je postupak procjenjivanja da li su od prethodnog datuma izvještavanja nastale promjene koje opravdavaju uklanjanje ranije priznatog elementa iz primarnih financijskih izvještaja i, ako su se takve promjene desile, uklanjanje predmetne stavke. Pri procjenjivanju neizvjesnosti postojanja elementa kod prestanka priznavanja primjenjuju se isti kriteriji koji su primijenjeni kod početnog priznavanja.

Osnove za donošenje zaključaka

Priznavanje i njegova spona sa definicijama elemenata

- BC6.1 *IPSASB* je razmatrao da li bi kriterije za priznavanje trebalo ugraditi u definicije elemenata. *IPSASB* uvažava stav da bi se uključivanjem kriterija za priznavanje u definicije elemenata onima koji sastavljaju informacije omogućilo da razmotre sve faktore koji moraju biti uzeti u obzir pri procjenjivanju da li se neka informacija priznaje kao element u primarnim financijskim izvještajima. Ipak, *IPSASB* je mišljenja da, iako postoji preklapanje faktora koje treba razmotriti pri utvrđivanju da li stavka zadovoljava definiciju elementa i pri utvrđivanju da li taj element zadovoljava kriterije za priznavanje, na priznavanje treba gledati kao na zasebnu fazu postupka financijskog izvještavanja. Razlog za to je što je priznavanje šire od određivanja da li je zadovoljena definicija elementa. *IPSASB* je primijetio i to da je tek u neznatnom broju komentara na Dokument za konsultacije i Prednacrt podržano uvrštavanje kriterija za priznavanje u definicije elemenata. Nakon razmatranja prikupljenih komentara, *IPSASB* je zaključio da definicije elemenata ne bi trebale uključivati kriterije za priznavanje.
- BC6.2 Pri utvrđivanju da li treba priznati neki element potrebno je razmotriti dvije vrste neizvjesnosti. Prva je neizvjesnost u vezi s tim da li je zadovoljena definicija elementa a druga je neizvjesnost mjerenja, odnosno neizvjesnost da li se element može mjeriti na način na koji se ostvaruju kvalitativne karakteristike. Neizvjesnost mjerenja se razmatra kada je utvrđeno da je definicija elementa zadovoljena. Iako se na priznavanje gleda kao na zasebnu fazu računovodstvenog procesa, pitanja koja su relevantna za procjenjivanje neizvjesnosti postojanja elementa će biti razmotrena i kod utvrđivanja da li stavka zadovoljava definiciju elementa.

Zadovoljavanje definicije elementa

- BC6.3 *IPSASB* je razmatrao da li bi, kod oslovljavanja neizvjesnosti postojanja elementa, trebalo uvesti standardne pragove stepena vjerovatnoće, odnosno da li bi trebalo koristiti sve dostupne dokaze za donošenje neutralnih prosudbi o postojanju elementa.
- BC6.4 Pomoću standardnih pragova dokaza se isključuju one stavke za koje nije vjerovatno da će rezultirati priljevom ili odljevom uslužnog potencijala ili sposobnosti stvaranja ekonomskih koristi. Takve stavke mogu imati veliku monetarnu vrijednost, iako je malo vjerovatno da ona postoji. Pojedinci smatraju da je primjerenije objaviti nego priznati takve stavke. Korištenje pragova se opravdava i troškovima jer tek nakon što je oformio početnu prosudbu o tome da li su pragovi zadovoljeni autor pristupa razmatranju toga kako treba mjeriti dati element.
- BC6.5 *IPSASB* smatra da bi se usvajanjem pragova za potrebe priznavanja rizikovalo da se izostave informacije koje su relevantne i daju vjeran prikaz jer se sa sličnim informacijama može postupati na različite načine zavisno od relativno malih razlika u stepenu vjerovatnoće nastanka tokova koristi. *IPSASB* je svjestan da se takvi rizici mogu javiti i kod pristupa koji ne podrazumijevaju određivanje pragova za priznavanje jer će autori donijeti vlastitu procjenu okolnosti ili „praga“ koji opravdava priznavanje a te procjene se mogu razlikovati u odnosu na različite stavke i mijenjati vremenom. Ipak, *IPSASB* je zaključio da, općenito uzevši, korištenje pristupa koji se kod utvrđivanja postojanja elementa služi procjenom svih dostupnih dokaza i koji kod mjerenja uzima u obzir neizvjesnost u pogledu tokova uslužnog potencijala ili sposobnosti stvaranja ekonomskih koristi predstavlja primjereniji odgovor na neizvjesnost s kojom se susreću autori primarnih financijskih izvještaja. Izglednije je da priznavanjem informacija koje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike rezultira takav pristup nego uspostava proizvoljnih pragova kojih se obavezno pridržavati. Moguće je da se na nivou standarda daju uputstva o postupanju u uslovima značajne neizvjesnosti u pogledu toga da li element postoji u određenim okolnostima i, u skladu s tim, da

li bi zadovoljio kriterije za priznavanje.

- BC6.6 *IPSASB* je istražio da li je neizvjesnost u pogledu postojanja elementa svojstvena određenim karakteristikama imovine i obaveza – kod imovine naročito da li subjekt kontrolira prava na resurs a kod obaveza da li subjekt nema nikakvu ili veoma malu mogućnost da izbjegne odljev uslužnog potencijala ili ekonomskih koristi. Razlozi za takav stav su što se radi o ključnim karakteristikama imovine i obaveza kod kojih je vjerovatno da će se pojaviti neizvjesnost.
- BC6.7 *IPSASB* smatra da je neizvjesnost povezana s više od navedenih karakteristika. Ona se kod obaveza može javiti i u pogledu postojanja sadašnje obaveze i prošlog događaja, a kod imovine u vezi s time da li postoji sadašnji resurs koji će stvarati buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal a ne samo budući resurs, odnosno buduće pravo na resurs. Kao što je navedeno u tački BC6.2, ova pitanja bi se razmatrala i kod utvrđivanja da li neka stavka zadovoljava definiciju elementa.

Prestanak priznavanja

- BC6.8 *IPSASB* je razmatrao da li bi trebalo primjenjivati iste kriterije kod početnog priznavanja i kod prestanka priznavanja. U značajnom broju komentara na Dokument za konsultacije i Prednacrt podržana je primjena istih kriterija kod prestanka priznavanja kao i kod početnog priznavanja. *IPSASB* je zaključio da bi usvajanje različitih kriterija za priznavanje bilo suprotno kvalitativnoj karakteristici dosljednosti jer bi vodilo priznavanju stavki s različitim standardima dokaza za njihovo postojanje. Prema tome, treba primjenjivati iste kriterije kod početnog priznavanja i kod prestanka priznavanja.

POGLAVLJE 7: MJERENJE IMOVINE I OBAVEZA U PRIMARNIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

SADRŽAJ

	tačka
Uvod	7.1.
Cilj mjerenja	7.2-7.12
Osnove za mjerenje i njihov odabir	7.5-7.7
Ulazne i izlazne vrijednosti	7.8-7.9
Uočljive i mjerne vrijednosti koje se ne mogu uočiti.....	7.10
Mjerne vrijednosti svojstvene subjektu i mjerne vrijednosti koje nisu svojstvene subjektu ..	7.11.
Nivo objedinjavanja ili razdvajanja za potrebe mjerenja	7.12
Osnove za mjerenje imovine	7.13-7.68
Historijski trošak	7.13-7.21
Mjerenja po sadašnjoj vrijednosti	7.22-7.23
Tržišna vrijednost	7.24-7.36
Trošak zamjene	7.37-7.48
Neto prodajna cijena	7.49-7.57
Upotrebna vrijednost	7.58-7.68
Osnove za mjerenje obaveza	7.69-7.91
Historijski trošak	7.70-7.73
Trošak ispunjenja	7.74-7.79
Tržišna vrijednost	7.80-7.81
Trošak oslobađanja.....	7.82-7.86
Cijena preuzimanja	7.87-7.91
Osnove za donošenje zaključaka	

Uvod

- 7.1 U ovom poglavlju se određuju koncepti mjerenja kojima se *IPSASB* vodi kod odabira osnova za mjerenje koje će biti uvrštene u MRSJS-ove i koje će autori primarnih financijskih izvještaja koristiti kod odabira osnova za mjerenje imovine i obaveza tamo gdje one nisu uređene zahtjevima MRSJS-ova.

Cilj mjerenja

- 7.2 Cilj mjerenja je:

Odabirati osnove za mjerenje kojima se najvjernije odražavaju trošak usluga, poslovna i financijska sposobnost subjekta na način koji je koristan kod pozivanja subjekta na odgovornost i kod donošenja odluka.

- 7.3 Odabir osnove za mjerenje imovine i obaveza doprinosi ispunjavanju ciljeva financijskog izvještavanja u javnom sektoru time što pruža informacije koje korisnicima omogućavaju da procijene:
- trošak usluga pruženih u datom periodu u historijskim ili sadašnjim vrijednostima;
 - poslovnu sposobnost – sposobnost subjekta da podrži pružanje usluga u budućim periodima pomoću fizičkih i drugih resursa; i
 - financijsku sposobnost – sposobnost subjekta da financira vlastite aktivnosti.
- 7.4 Odabir osnove za mjerenje podrazumijeva i procjenu u kojoj mjeri pružene informacije zadovoljavaju date kvalitativne karakteristike, uzimajući u obzir ograničenja u pogledu informacija iz financijskih izvještaja.

Osnove za mjerenje i njihov odabir

- 7.5 Nije moguće odrediti jedinstvenu osnovu za mjerenje koja najbolje ispunjavao cilj mjerenja na nivou Konceptualnog okvira. U skladu s tim, Konceptualni okvir ne predlaže samo jednu osnovu za mjerenje (ili kombinaciju osnova) za sve transakcije, događaje i uslove već daje smjernice za odabir osnove za mjerenje imovine i obaveza kako bi se ispunio cilj mjerenja.
- 7.6 Sljedeće osnove za mjerenje imovine su određene i o njima je raspravljano u kontekstu informacija koje pružaju o trošku usluga koje pruža subjekt, njegovoj poslovnoj i financijskoj sposobnosti, te obimu u kojem se daju informacije koje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike:
- historijski trošak;
 - tržišna vrijednost;
 - trošak zamjene;
 - neto prodajna cijena; i
 - upotrebna vrijednost.

U Tabeli 1. je dat presjek osnova za mjerenje po tome (a) da li daju ulazne ili izlazne vrijednosti, (b) da li se mogu uočiti na tržištu i (c) da li su ili nisu svojstvene subjektu.⁸

⁸ U određenim slučajevima, donesene su prosudbe o razvrstavanju određene osnove za mjerenje kao uočljive ili kao one koja se ne može uočiti na tržištu i/ili kao svojstvene ili one koja nije svojstvena subjektu.

Tabela 1: Pregled osnova za mjerenje imovine

Osnova za mjerenje	Ulazne ili izlazne vrijednosti	Uočljiva ili nije uočljiva na tržištu	Svojstvena je ili nije svojstvena subjektu
Historijski trošak	ulazne	u pravilu uočljiva	svojstvena subjektu
Tržišna vrijednost na javnom, aktivnom i uređenom tržištu	ulazne i izlazne	uočljiva	nije svojstvena subjektu
Tržišna vrijednost na neaktivnom tržištu	izlazne	zavisi od tehnike procjene vrijednosti	zavisi od tehnike procjene vrijednosti
Trošak zamjene	ulazne	uočljiva	svojstvena subjektu
Neto prodajna cijena	izlazne	uočljiva	svojstvena subjektu
Upotrebna vrijednost	izlazne ⁹	nije uočljiva	svojstvena subjektu

7.7 Sljedeće osnove za mjerenje obaveza su određene i o njima je raspravljano u kontekstu (a) informacija koje pružaju o trošku usluga koje pruža subjekt, njegovoj poslovnoj i financijskoj sposobnosti, te (b) obimu u kojem se daju informacije koje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike.:

- historijski trošak;
- trošak ispunjenja;
- tržišna vrijednost;
- trošak oslobađanja; i
- cijena preuzimanja.

U Tabeli 2. je dat presjek tih osnova za mjerenje po tome (a) da li daju ulazne ili izlazne vrijednosti, (b) da li se mogu uočiti na tržištu i (c) da li su ili nisu svojstvene subjektu.

Tabela 2: Pregled osnova za mjerenje obaveza

Osnova za mjerenje	Ulazne ili izlazne vrijednosti	Uočljiva ili nije uočljiva na tržištu	Svojstvena je ili nije svojstvena subjektu
Historijski trošak	ulazne	u pravilu uočljiva	svojstvena subjektu
Trošak ispunjenja	ulazne	u pravilu uočljiva	svojstvena subjektu
Tržišna vrijednost na javnom, aktivnom i uređenom tržištu	ulazne i izlazne	uočljiva	nije svojstvena subjektu
Tržišna vrijednost na neaktivnom tržištu	izlazne	zavisi od tehnike procjene vrijednosti	zavisi od tehnike procjene vrijednosti
Trošak oslobađanja	izlazne	uočljiva	svojstvena subjektu
Cijena preuzimanja	ulazne	uočljiva	svojstvena subjektu

⁹ Kao što je navedeno u tački 7.66, izračunavanje upotrebne vrijednosti za imovinu koja ne stvara novac bi moglo iziskivati korištenje troška zamjene kao zamjenske vrijednosti.

Ulazne i izlazne vrijednosti

- 7.8 Osnovama za mjerenje mogu se pružiti bilo ulazne ili izlazne vrijednosti. Za imovinu, ulazne vrijednosti odražavaju nabavnu cijenu. Historijski i trošak zamjene su ulazne vrijednosti. Izlazne vrijednosti odražavaju ekonomske koristi od prodaje. Izlazna vrijednost odražava i iznos koji će proisteći iz korištenja imovine. U diversificiranoj ekonomiji, ulazne i izlazne cijene se razlikuju jer subjekti u pravilu:
- stječu imovinu koja je prilagođena posebnim poslovnim potrebama subjekta i za koju drugi učesnici na tržištu ne bi bili spremni platiti sličnu cijenu; i
 - terete se transakcijskim troškovima po stjecanju.
- 7.9 I osnove za mjerenje obaveza se mogu razvrstati prema tome da li predstavljaju ulazne ili izlazne vrijednosti. Ulazne vrijednosti se odnose na transakciju u sklopu koje je primljena obaveza (obligacija) ili na iznos koji bi subjekt prihvatio da preuzme obavezu. Izlazne vrijednosti odražavaju iznos potreban za ispunjavanje obaveze ili iznos potreban za oslobađanje subjekta od obaveze.

Uočljive i mjerne vrijednosti koje se ne mogu uočiti

- 7.10 Određene mjerne vrijednosti se mogu razvrstati prema tome da li se mogu uočiti na otvorenom, aktivnom i uređenom tržištu¹⁰ ili ne. Veća je vjerojatnoća da će mjerne vrijednosti koje se mogu uočiti na tržištu biti razumljive i potvrdive nego mjerne vrijednosti koje se ne mogu uočiti. One bi ujedno mogle davati i vjerniji prikaz pojava koje se mjere.

Mjerne vrijednosti svojstvene subjektu i mjerne vrijednosti koje nisu svojstvene subjektu

- 7.11 Mjerne vrijednosti se mogu razvrstati i prema tome da li su „svojstvene subjektu“ ili „nisu svojstvene subjektu“. Osnove za mjerenje koje su svojstvene subjektu odražavaju ekonomska i ograničenja proistekla iz važećih politika koja utječu na moguću upotrebu imovine i izmirivanje obaveze (*liability*) od subjekta. Mjerne vrijednosti svojstvene subjektu mogu odražavati ekonomske prilike koje nisu dostupne drugim subjektima i rizike s kojima se drugi subjekti ne suočavaju. Mjerne vrijednosti koje nisu svojstvene subjektu odražavaju opće tržišne prilike i rizike. Odluka o tome da li koristiti mjerne vrijednosti svojstvene subjektu ili one koje to nisu se donosi na osnovu cilja mjerenja i datih kvalitativnih karakteristika.

Nivo objedinjavanja ili razdvajanja za potrebe mjerenja

- 7.12 Da bi se imovina i obaveze u primarnim financijskim izvještajima prezentirale na način koji pruža informacije koje najbolje zadovoljavaju cilj mjerenja i ostvaruju kvalitativne karakteristike može se pokazati neophodnim objediniti ih ili razdvojiti u svrhu mjerenja. Kod procjenjivanja da li je takvo objedinjavanje, odnosno razdvajanje primjereno, vrši se usporedba troškova sa koristima.

Osnove za mjerenje imovine

Historijski trošak

- 7.13 Historijski trošak imovine je:
- naknada data u zamjenu za stjecanje ili izradu imovine, koja je novac ili ekvivalent novca ili vrijednost druge date naknade, u trenutku njenog stjecanja ili izrade.*
- 7.14 Historijski trošak je ulazna vrijednost svojstvena subjektu.¹¹ Prema modelu historijskog troška, imovina se početno iskazuje po trošku njenog stjecanja. Nakon početnog priznavanja, taj trošak se može rasporediti kao

¹⁰ Frazu „javno, aktivno i uređeno tržište“ osmislio je dr J. Alex Milburn. Vidjeti, na primjer, „U pravcu okvira za mjerenje za profitne subjekte“, koji je objavio Institut ovlaštenih računovođa Kanade 2012. godine.

¹¹ Umjesto pojma „historijski trošak“ može se upotrebljavati i pojam „model troška/troškovni model“ ili općeniti pojam „mjerne vrijednosti zasnovane na trošku“.

rashod u izvještajne periode u vidu amortizacije za određene vrste imovine jer se uslužni potencijal ili sposobnost stvaranja ekonomskih koristi koje pruža takva imovina troše tokom njenog korisnog vijeka upotrebe. Nakon početnog priznavanja, mjerenje imovine se ne mijenja kako bi se odrazilo promjene cijena ili povećanja vrijednosti imovine.

- 7.15 Prema modelu historijskog troška, vrijednost imovine se može smanjiti kroz priznavanje umanjenja vrijednosti. Umanjenje vrijednosti je mjera u kojoj su se uslužni potencijal ili sposobnost za stvaranje ekonomskih koristi koje daje imovina smanjili uslijed promjena ekonomskih ili drugih uslova koji nisu njihovo korištenje. To podrazumijeva procjenu nadoknadivosti. Nasuprot tome, vrijednost imovine se može povećati kako bi se odrazio trošak dodataka i unapređenja (ne uključujući povećanje cijene neunaprijeđene imovine) ili drugih događaja, poput obračuna kamata od financijske imovine.

Troškovi usluga

- 7.16 Kada se koristi historijski trošak, trošak usluga odražava iznos resursa utrošenih za stjecanje ili razvoj imovine koja je koristi u pružanju usluga. Historijski trošak u pravilu osigurava direktnu vezu sa transakcijama koje je subjekt stvarno izvršio. S obzirom da se koriste troškovi koji su preneseni iz ranijeg perioda bez usklađivanja za promjene cijene, oni ne odražavaju trošak imovine kada se imovina troši. Kako se trošak usluga iskazuje pomoću ranijih cijena, informacije o historijskom trošku neće olakšati procjenu budućeg troška pružanja usluga ako su kumulativne promjene cijene od sticanja značajne. Tamo gdje se budžeti izrađuju na osnovu historijskog troška, informacije o tom trošku pokazuju stepen izvršenja budžeta.

Poslovna sposobnost

- 7.17 Ako je imovina stečena u okviru transakcije razmjene, historijski trošak pruža informacije o resursima koji su dostupni za pružanje usluga u budućim periodima, zasnovano na trošku njihovog stjecanja. U trenutku kada se imovina nabavi ili izradi/razvije, može se pretpostaviti da je vrijednost njenog uslužnog potencijala za subjekt najmanje jednaka nabavnoj cijeni.¹² Kada se prizna amortizacija, ona odražava obim u kojem je uslužni potencijal imovine već potrošen. Informacije o historijskom trošku pokazuju da su resursi dostupni za buduće usluge najmanje jednaki iznosu po kojem su iskazani. Prema modelu historijskog troška se ne iskazuju povećanja vrijednosti imovine. Ako je imovina stečena u okviru transakcije koja nije transakcija razmjene, transakcijska cijena neće pružiti informacije o poslovnoj sposobnosti.

Financijska sposobnost

- 7.18 Iznos po kojem je imovina iskazana u primarnim financijskim izvještajima pomaže u procijeni financijske sposobnosti. Historijski trošak može pružiti i informacije o vrijednosti imovine koja se može koristiti kao učinkovit instrument osiguranja za pozajmljivanje. Procjena financijske sposobnosti iziskuje informacije o iznosu koji bi se mogao primiti od prodaje imovine i reinvestirati u imovinu za pružanje druge vrste usluga. Historijski trošak ne pruža ove informacije kada se značajno razlikuje od sadašnjih izlaznih vrijednosti.

Primjena kvalitativnih karakteristika

- 7.19 U tačkama 7.16 do 7.18 se pojašnjavaju oblasti u kojima historijski trošak daje relevantne informacije u smislu njegove potvrdne ili vrijednosti predviđanja. Primjena historijskog troška je često jednostavna jer su informacije o transakcijama u pravilu lako dostupne. To kao posljedicu ima da se iznosima koji se izvedu pomoću modela historijskog troška u pravilu daju vjerni prikazi u značenju da odražavaju ono što im je namjera da odraze – trošak stjecanja ili razvijanja imovine zasnovan na stvarnim transakcijama. Procjene amortizacije i umanjenja vrijednosti koje se koriste kod modela historijskog troška, naročito za imovinu koja

¹² Tamo gdje to nije slučaj, početna mjerna vrijednost historijskog troška će biti umanjena za iznos umanjenja vrijednosti.

ne stvara novac, mogu uticati na sposobnost davanja vjernog prikaza. Zahvaljujući činjenici da primjena historijskog troška u pravilu odražava resurse utrošene u vezi sa stvarnom transakcijom, mjerne vrijednosti dobivene na osnovu historijskog troška su potvrđive, razumljive i mogu se pravovremeno pripremiti.

- 7.20 Informacije o historijskom trošku su usporedive u onoj mjeri u kojoj imovina ima isti ili sličan datum stjecanja. S obzirom da historijski trošak ne odražava efekte promjena cijena, nije moguće usporediti vrijednosti imovine koja je stečena u različito vrijeme kada su se cijene značajno mijenjale.
- 7.21 U određenim slučajevima, primjena historijskog troška iziskuje korištenje raspodjela, na primjer tamo gdje:
- se nekoliko stavki imovine stječu kroz istu transakciju;
 - je imovinu izgradio sam subjekt i gdje se moraju pripisati režijski i drugi troškovi; i
 - je neophodno koristiti pretpostavke toka, poput 'prvi ulaz, prvi izlaz', kada se drži više sličnih stavki imovine. U onoj mjeri u kojoj su takve raspodjele proizvoljne, one umanjuju obim u kojem dobivene mjerne vrijednosti ostvaruju date kvalitativne karakteristike.

Mjerenja sadašnje vrijednosti

- 7.22 Mjerenja sadašnje vrijednosti odražavaju ekonomsko okruženje koje prevladava na datum izvještavanja.
- 7.23 Postoje četiri (4) osnove za mjerenje sadašnje vrijednosti imovine:
- tržišna vrijednost;
 - trošak zamjene;
 - neto prodajna cijena; i
 - upotrebna vrijednost.

Tržišna vrijednost

- 7.24 Tržišna vrijednost imovine je:
- iznos za koji bi imovina se mogla razmijeniti između informiranih, voljnih strana u transakciji po tržišnim uslovima.*
- 7.25 Pri stjecanju tržišna vrijednost i historijski trošak će biti jednaki ako se zanemare transakcijski troškovi i ako se radi o transakciji razmjene. Mjera u kojoj tržišna vrijednost zadovoljava ciljeve financijskog izvještavanja i potrebe korisnika za informacijama djelomično zavisi od kvaliteta tržišnih dokaza. Tržišni dokazi, pak, zavise od karakteristika tržišta na kojem se trguje datom imovinom. Tržišna vrijednost je naročito primjerena tamo gdje se prosuđuje da nije vjerovatno da će razlika između ulaznih i izlaznih vrijednosti biti značajna, odnosno tamo gdje se drži imovina namijenjena prodaji.
- 7.26 U principu, tržišne vrijednosti pružaju korisne informacije jer daju vjeran prikaz vrijednosti imovine za subjekt. Na otvorenom, aktivnom i uređenom tržištu (vidjeti tačku 7.28), imovina ne može vrijediti manje od tržišne vrijednosti, s obzirom da subjekt može steći taj iznos prodajući imovinu, niti više od tržišne vrijednosti, jer subjekt može steći jednak uslužni potencijal ili sposobnost stvaranja ekonomskih koristi kupovinom iste imovine.
- 7.27 Korisnost tržišnih vrijednosti je upitnija onda kada se pretpostavka da su tržišta otvorena, aktivna i uređena ne pokaže ispravnom. U takvim okolnostima se ne može pretpostaviti da se imovina može prodati po istoj cijeni po kojoj se može steći i potrebno je utvrditi da li je izlazna ili ulazna cijena korisnija mjerna vrijednost. Tržišne vrijednosti zasnovane na izlaznoj cijeni su korisne za imovinu namijenjenu prodaji, kao što su financijski instrumenti, ali se ne moraju obavezno pokazati korisnima za specijalističku operativnu imovinu. Pored toga, dok kupovina imovine pruža dokaz da je vrijednost te imovine za subjekt najmanje jednaka njenoj

nabavnoj cijeni, operativni faktori bi mogli značiti da bi ta vrijednost za subjekt mogla biti veća. Prema tome, tržišne vrijednosti možda neće uvijek odražavati vrijednost imovine za subjekt, koju predstavlja njena poslovna sposobnost.

Tržišne vrijednosti na otvorenim, aktivnim i uređenim tržištima

7.28 Otvorena, aktivna i uređena tržišta imaju sljedeće karakteristike:

- nema prepreka koje sprječavaju subjekt da stupa u transakcije na tržištu;
- aktivna su pa, prema tome, postoji dovoljna učestalost i obim transakcija da se pruže informacije o cijenama; i
- uređena su, sa velikim brojem dobro informiranih dobrovoljnih kupaca i prodavača, koji djeluju bez prisile, pa je osigurana „pravičnost“ kod utvrđivanja tekućih cijena, uključujući cijene koje ne odražavaju hitne prodaje.

Uređeno tržište je tržište kojim se upravlja na pouzdan, siguran, precizan i učinkovit način. Na takvim tržištima se trguje imovinom koja je identična i, prema tome, može se mijenjati jedna za drugu, poput roba, valuta i vrijednosnih papira za koje su cijene javno dostupne. U praksi, rijetko koje, ako uopće postoji, ima sve te karakteristike, ali neka od njih mogu biti blizu opisanog uređenog tržišta.

Tržišne vrijednosti u uslovima kada se ne može pretpostaviti da su tržišta otvorena, aktivna i uređena

7.29 Tržišta za imovinu koja je unikatna i kojom se rijetko trguje nisu otvorena, aktivna niti uređena, o svakoj prodaji i kupovini se zasebno pregovara i moguće je postojanje širokog raspona cijena po kojima se može dogovoriti izvršenje transakcije. U skladu s tim, učesnici će snositi značajne troškove za nabavu ili prodaju imovine. U takvim okolnostima je neophodno koristiti neku tehniku procjene da bi se došlo do cijene po kojoj bi se izvršila redovna transakcija prodaje date imovine između učesnika na tržištu na datum mjerenja po tekućim tržišnim uslovima.

Troškovi usluga

7.30 Prihodi od usluga koji se iskazuju u primarnim finansijskim izvještajima se mjere na osnovu tekućih cijena u izvještajnom periodu. Ako se imovina koja se koristi za pružanje usluga mjeri po tržišnoj vrijednosti, alokacija troška imovine koja odražava njeno trošenje u tekućem izvještajnom periodu se zasniva na tekućoj tržišnoj vrijednosti te imovine.

7.31 Primjena tržišnih vrijednosti omogućava određivanje povrata od imovine. Međutim, subjekti javnog sektora, u pravilu ne obavljaju poslove s primarnim ciljem da steknu dobit a usluge često pružaju u okviru transakcija koje nisu transakcije razmjene ili uz subvencije. Prema tome, iskazani povrat izveden iz izlaznih tržišnih cijena vjerovatno neće biti naročito koristan.

- 7.32 Kao što je već navedeno, prihodi od pružanja usluga koji se iskazuju u financijskim izvještajima se mjere na osnovu tekućih cijena u izvještajnom periodu. Prema tome, suficit ili deficit perioda obuhvata oscilacije cijena koje su se dogodile tokom perioda u kojem se imovina i obaveze drže a ne iskazuje se nikakva dobit ili gubitak od prodaje imovine. Kada se imovinom trguje na otvorenom, aktivnom i uređenom tržištu, postojanje takvog tržišta pruža uvjerenja da bi subjekt mogao realizirati tržišnu vrijednost (i ne više od nje) na datum izvještavanja pa je, prema tome, nepotrebno odgoditi priznavanje promjena vrijednosti dok se ne realizira dobitak od prodaje. Međutim, u onim slučajevima kada se imovinom koja služi za pružanje usluga trguje na tržištima koja nisu otvorena, aktivna i uređena ili na tržištima koja su blizu takvih uslova, relevantnost prihoda i rashoda povezanih s promjenama tržišne vrijednosti je upitnija.

Poslovna sposobnost

- 7.33 Informacije o tržišnoj vrijednosti imovine koja se drži radi pružanja usluga u budućim periodima su korisne ako odražavaju vrijednost koju subjekt može dobiti od imovine koristeći je za pružanje ili isporuku usluga. Međutim, ako je izlazna tržišna vrijednost znatno niža od historijskog troška, tržišna vrijednost će vjerovatno biti manje relevantna u davanju informacija o poslovnoj sposobnosti od historijskog troška takve imovine. Takva tržišna vrijednost također će vjerovatno biti manje relevantna od tekućih mjernih vrijednosti zasnovanih na ulaznoj vrijednosti.

Financijska sposobnost

- 7.34 Procjena financijske sposobnosti iziskuje informacije o iznosu koji bi se primio od prodaje imovine. Te informacije pruža tržišna vrijednost.

Primjena kvalitativnih karakteristika

- 7.35 Vrijednosti utvrđene na otvorenim, aktivnim i uređenim tržištima se mogu odmah koristiti za potrebe financijskog izvještavanja. Te informacije će zadovoljavati kvalitativne karakteristike, odnosno biti relevantne, davati vjeran prikaz, biti razumljive, usporedive i potvrdive. Pod takvim tržišnim uslovima, može se pretpostaviti da će ulazne i izlazne vrijednosti biti jednake ili vrlo slične. S obzirom da se mogu brzo pripremiti, takve informacije će vjerovatno biti i pravovremene.
- 7.36 Obimu kojem tržišne vrijednosti zadovoljavaju kvalitativne karakteristike će se smanjivati sa smanjivanjem kvaliteta tržišnih dokaza i određivanje takvih vrijednosti će se oslanjati na tehnike procjene. Kao što je ranije navedeno, izlazne tržišne vrijednosti će vjerovatno biti relevantne samo za procjenu financijske sposobnosti, ne i za procjenu troškova usluga i poslovne sposobnosti.

Trošak zamjene

- 7.37 Trošak zamjene¹³ je:

najekonomičniji mogući trošak po kojem subjekt može zamijeniti uslužni potencijal imovine (uključujući iznos koji će primiti od otuđenja na kraju njenog korisnog vijeka) na datum izvještavanja.

- 7.38 Trošak zamjene se razlikuje od tržišne vrijednosti jer:

- u kontekstu javnog sektora, on predstavlja eksplicitnu ulaznu vrijednost koja odražava trošak zamjene uslužnog potencijala imovine;
- obuhvata sve troškove koji bi obavezno nastali pri zamjeni uslužnog potencijala imovine; i jer

¹³ Puni izraz je „optimalizirani amortizirani trošak zamjene“ kako bi se pokazalo da se odnosi na zamjenu uslužnog potencijala koji je sadržan u imovini a ne same imovine (vidjeti tačku 7.41). Pojam „trošak zamjene“ se u Okviru koristi iz praktičnih razloga.

- je svojstven subjektu i, prema tome, odražava ekonomski položaj subjekta a ne položaj koji prevladava na hipotetičkom tržištu. Na primjer, trošak zamjene vozila je manji za subjekt koji uobičajeno nabavlja veliki broj vozila u okviru jedne transakcije i redovno može ispregovarati popuste nego za subjekt koji vozila nabavlja pojedinačno.
- 7.39 S obzirom da subjekti svoju imovinu obično stječu na najekonomičniji mogući način, trošak zamjene odražava postupak nabavke ili izgradnje koji subjekt uobičajeno koristi. Trošak zamjene odražava zamjenu uslužnog potencijala u toku redovnog poslovanja a ne troškove koji bi mogli nastati u slučaju prijeke nužde proizašle iz nepredviđenog događaja poput požara.
- 7.40 Trošak zamjene je trošak zamjene uslužnog potencijala imovine. Trošak zamjene podrazumijeva korištenje optimaliziranog pristupa i razlikuje se od troška ponovne proizvodnje, što je trošak stjecanja identične imovine.¹⁴ Iako će u velikom broju slučajeva najekonomičniji vid zamjene uslužnog potencijala biti nabavka imovine slične onoj koja se kontrolira, trošak zamjene se zasniva na alternativnoj imovini ako bi ta imovina jeftinije pružila jednak uslužni potencijal. U skladu s tim, za potrebe financijskog izvještavanja je neophodno odraziti razliku u uslužnom potencijalu između postojeće i zamjenske imovine.
- 7.41 Odgovarajući uslužni potencijal je uslužni potencijal koji subjekt može koristiti ili očekivati da koristi, uz uvažavanje potrebe da ima dovoljnu uslužnu sposobnost da se nosi sa nepredviđenim situacijama. U skladu s tim, trošak zamjene imovine odražava smanjenje potrebne uslužne sposobnosti. Primjera radi, ako subjekt posjeduje školu za 500 učenika, ali bi, zbog demografskih promjena od njene izgradnje, škola za 100 učenika bila dovoljna za zadovoljenje trenutnih i budućih potreba koje se mogu realno predvidjeti, trošak zamjene imovine je trošak škole za 100 učenika.
- 7.42 U nekim slučajevima, vrijednost koja se može izvesti iz imovine će biti veća od troška njene zamjene. Ipak, ne bi bilo primjereno mjeriti imovinu po toj vrijednosti jer ona uključuje i koristi od budućih aktivnosti a ne samo uslužni potencijal na datum izvještavanja. Trošak zamjene predstavlja najveću moguću vrijednost imovine i, prema toj definiciji, subjekt može osigurati jednak uslužni potencijal po trošku zamjene.

Troškovi usluga

- 7.43 Trošak zamjene daje relevantnu mjernu vrijednost troška pružanja usluga. Trošak trošenja imovine je jednak iznosu žrtvovanog uslužnog potencijala koji proističe iz tog korištenja. Taj iznos predstavlja trošak njene zamjene – subjekt se može vratiti u položaj koji je prevladavao neposredno prije trošenja imovine uz izdatak jednak trošku zamjene.
- 7.44 Kada se zasnivaju na trošku zamjene, troškovi usluga se iskazuju po sadašnjim vrijednostima. Prema tome, iznos utrošene imovine se iskazuje po vrijednosti imovine u trenutku kada se troši a ne, kao što je to slučaj kod historijskog troška, u trenutku njene nabavke. Time se osigurava validna osnova za usporedbu između troška usluga i iznosa poreza i drugih prihoda primljenih u periodu, što su u pravilu transakcije tekućeg perioda i mjerene u tekućim cijenama, kao i za procjenu toga da li su resursi iskorišteni ekonomično i učinkovito. Pored toga, osigurava se i korisna osnova za usporedbu s drugim subjektima koji koriste istu osnovu za izvještavanje jer se različiti datumi stjecanja neće odraziti na vrijednosti imovine, kao i osnova za procjenu troška pružanja usluga u budućnosti i budućih potreba za resursima jer je vjerovatnije da će budući troškovi sličiti tekućim nego troškovima nastalim u prošlosti, kada su cijene bile drugačije (vidjeti i tačku 7.48).

Poslovna sposobnost

- 7.45 U principu, trošak zamjene pruža korisnu mjernu vrijednost resursa koji su dostupni za pružanje usluga u

¹⁴ Moguće su situacije kada je trošak zamjene jednak trošku ponovne proizvodnje. To se dešava kada je najekonomičniji način da se zamjeni uslužni potencijal ponovna proizvodnja imovine.

budućim periodima jer je usmjeren na sadašnju vrijednost imovine i njen uslužni potencijal za subjekt.

Financijska sposobnost

- 7.46 Trošak zamjene ne osigurava informacije o iznosima koji bi bili primljeni od prodaje imovine i, prema tome, ne pomaže procjenjivanje financijske sposobnosti.

Primjena kvalitativnih karakteristika

- 7.47 Kao što je već navedeno, trošak zamjene je relevantan za procjenu troška usluga i poslovne sposobnosti. On nije relevantan za procjenu financijske sposobnosti. U određenim slučajevima, izračunavanje troška zamjene je složen postupak i iziskuje donošenje subjektivnih prosudbi. Ti faktori mogu umanjiti njegovu sposobnost da pruži vjeran prikaz. U tim slučajevima, pravovremenost, usporedivost i potvrdivost informacija izrađenih na osnovu troška zamjene mogu biti poremećene a trošak zamjene može biti i skuplji od nekih drugih alternativa. Također je moguće da informacije o trošku zamjene neće biti jednostavno razumjeti, naročito kada odražavaju smanjenje neophodne uslužne sposobnosti (vidjeti tačku 7.41).
- 7.48 Informacije o trošku zamjene su usporedive u okviru subjekta jer je imovina koja nudi jednak uslužni potencijal iskazana u sličnim vrijednostima, bez obzira kada je stečena. U principu, različiti subjekti mogu iskazivati sličnu imovinu po različitim vrijednostima jer je trošak zamjene mjerna vrijednost svojstvena subjektu koja odražava prilike za zamjenu koje su dostupne datom subjektu. Mogućnosti zamjene mogu biti iste ili slične za različite subjekte javnog sektora. Onda kada se razlikuju, ekonomska prednost subjekta koji je u mogućnosti nabaviti imovinu po nižoj cijeni se u primarnim financijskim izvještajima iskazuje kroz niže vrijednosti imovine i niži trošak usluga kako bi se dao vjeran prikaz.

Neto prodajna cijena

- 7.49 Neto prodajna cijena je:
iznos koji subjekt može dobiti od prodaje imovine, po odbitku troškova prodaje.
- 7.50 Neto prodajna cijena se razlikuje od tržišne cijene po tome što ne iziskuje otvoreno, aktivno i uređeno tržište niti procjenu cijene na takvom tržištu i po tome što uključuje subjektive troškove prodaje. Prema tome, neto prodajna cijena odražava ograničenja kod prodaje. Ona je svojstvena za subjekt.
- 7.51 Moguća korist od mjerenja imovine po neto prodajnoj cijeni je to da imovina subjektu ne može vrijediti manje od iznosa koji bi mogao dobiti prodajom te imovine. Ona, međutim, nije primjerena kao osnova za mjerenje ako subjekt može učinkovitije koristiti svoje resurse služeći se imovinom na drugačiji način, kao što je to da isporuči usluge.
- 7.52 Prema tome, neto prodajna cijena je korisna kada je po resurse najučinkovitije postupanje raspoloživo subjektu da proda imovinu. To je slučaj kada imovina ne može pružiti uslužni potencijal niti sposobnost za stvaranje ekonomskih koristi čija vrijednost bi bila najmanje jednaka neto prodajnoj cijeni. Neto prodajna cijena može pružati korisne informacije kada je subjekt ugovorno obavezan prodati imovinu po cijeni nižoj od njene tržišne vrijednosti. Mogući su i slučajevi kada neto prodajna cijena ukazuje na postojanje prilike za razvoj.

Troškovi usluga

- 7.53 Nije primjereno kvantificirati trošak pružanja usluga po neto prodajnoj cijeni. Takav pristup bi podrazumijevao korištenje izlazne vrijednosti kao osnove za iskazivanje rashoda.

Poslovna sposobnost

- 7.54 Iskazivanjem imovine koja se drži radi pružanja usluga po neto prodajnoj cijeni ne osiguravaju se informacije koje bi bile korisne za procjenu poslovne sposobnosti. Neto prodajna cijena pokazuje iznos koji bi se mogao dobiti od prodaje imovine a ne vrijednost uslužnog potencijala koji bi se mogao izvesti iz imovine.

Financijska sposobnost

- 7.55 Kao što je već navedeno, procjena financijske sposobnosti iziskuje informacije o iznosu koji bi bio primljen od prodaje imovine. Korištenjem neto prodajne cijene osiguravaju se takve informacije, ali takva mjerna vrijednost nije relevantna za imovinu koja može donijeti veći uslužni potencijal ako se nastavi koristiti za pružanje usluga.

Primjena kvantitativnih karakteristika

- 7.56 Kao što je navedeno u tački 7.52, neto prodajna cijena pruža relevantne informacije samo tamo gdje je za resurse najučinkovitije postupanje raspoloživo subjektu da proda imovinu. Procjena neto prodajne cijene se može izvršiti kroz pozivanje na aktivna tržišta tamo gdje postoje. Za veće stavke imovine može biti moguće i ekonomičnije pribaviti profesionalnu procjenu vrijednosti. Neto prodajna cijena će u pravilu dati razumljive informacije
- 7.57 U većini slučajeva u kojima je neto prodajna cijena relevantna, ona će ostvariti i kvalitativne karakteristike vjernog prikaza, potvrdivosti i pravovremenosti

Upotrebna vrijednost

- 7.58 Upotrebna vrijednost je:

sadašnja vrijednost za subjekt preostalog uslužnog potencijala ili sposobnosti za stvaranje ekonomskih koristi imovine ako se nastavi koristiti, te neto iznosa koji će subjekt primiti od otuđenja na kraju njenog korisnog vijeka.

Održivost upotrebne vrijednosti

- 7.59 Upotrebna vrijednost je vrijednost svojstvena subjektu koja odražava iznos koji se može izvesti iz imovine kroz njeno korištenje i otuđenje na kraju njenog korisnog vijeka. Kako je navedeno u tački 7.42, vrijednost koja će se izvesti iz imovine je često veća od troška njene zamjene a uobičajeno je veća i od njenog historijskog troška. Kada je to slučaj, iskazivanje imovine po upotrebnoj vrijednosti donosi tek ograničene koristi jer, po definiciji, subjekt može osigurati jednak uslužni potencijal po trošku zamjene
- 7.60 Upotrebna vrijednost nije primjerena osnova za mjerenje ni u situacijama kada je neto prodajna cijena veća od upotrebne vrijednosti, kao što je slučaj kada je za resurse najučinkovitija upotreba imovine da se ona proda a ne nastavi koristiti.
- 7.61 Prema tome, upotrebna vrijednost je primjerena kada je manja od troška zamjene a veća od neto prodajne cijene. To se dešava kada imovinu ne vrijedi zamjenjivati, ali je vrijednost njenog uslužnog potencijala ili sposobnost za stvaranje ekonomskih koristi veća od njene neto prodajne cijene. U takvim okolnostima, upotrebna vrijednost predstavlja vrijednost imovine za subjekt.

- 7.62 Upotrebna vrijednost je primjerena osnova za mjerenje kod procjene određenih umanjena vrijednosti jer se koristi za utvrđivanje nadoknadivog iznosa jedne ili grupe stavki imovine.

Troškovi usluga, poslovna sposobnost i financijska sposobnost

- 7.63 Zbog njene moguće složenosti,¹⁵ ograničene primjenjivosti i činjenice da njena operacionalizacija u kontekstu javnog sektora za imovinu koja ne stvara novac podrazumijeva korištenje troška zamjene kao zamjenske vrijednosti, upotrebna vrijednost, generalno uzevši, nije primjerena za utvrđivanje troška usluga. Njena korisnost za procjenu poslovne sposobnosti je ograničena i značajna bi vjerovatno bila samo u netipičnim okolnostima kada subjekt ima veliki broj stavki imovine koju ne vrijedi zamjenjivati, ali njena upotrebna vrijednost je veća od neto prodajne cijene. To može biti slučaj ako će, na primjer, subjekt obustaviti pružanje usluga u budućnosti, ali primici od trenutne prodaje su manji od uslužnog potencijala sadržanog u imovini. Upotrebna vrijednost podrazumijeva procjenu neto iznosa koji će subjekt primiti od otuđenja imovine, ali njena ograničena primjenjivost smanjuje njenu relevantnost za procjene financijske sposobnosti.

Primjena kvalitativnih karakteristika

- 7.64 Iako se upotrebna vrijednost može koristiti kod procjenjivanja određenih umanjena vrijednosti, njena relevantnost za financijsko izvještavanje je ograničena na okolnosti opisane u tački 7.61.
- 7.65 Mjera u kojoj upotrebna vrijednost zadovoljava druge kvalitativne karakteristike zavisi od toga kako se utvrđuje. U nekim slučajevima, upotrebna vrijednost imovine se može kvantificirati kroz izračunavanje vrijednosti koju bi subjekt izveo iz imovine pod pretpostavkom da se ona nastavi koristiti. To izračunavanje se može zasnivati na budućim novčanim priljevima povezanim s imovinom ili na uštedama na troškovima koje će subjekt ostvariti kroz kontrolu nad imovinom. Pri izračunavanju upotrebne vrijednosti u obzir se uzimaju vremenska vrijednost novca i, u pravilu, rizik varijacija u iznosu i vremenu novčanih tokova.
- 7.66 Izračunavanje upotrebne vrijednosti može biti složen postupak. Imovina koja je se koristi u aktivnostima koje stvaraju novac često donosi novčane tokove zajedno s drugom imovinom. U takvim slučajevima, upotrebna vrijednost se može procijeniti isključivo kroz izračunavanje sadašnje vrijednosti novčanih tokova grupe stavki imovine a potom njeno raspoređivanje po pojedinim stavkama imovine.
- 7.67 U javnom sektoru, većina imovine se drži s primarnim ciljem doprinosa pružanju usluga, a ne s ciljem stvaranja komercijalnog povrata. Takva imovina se naziva „imovina koja ne stvara novac“. Kako se upotrebna vrijednost obično izvodi iz očekivanih novčanih tokova, njena operacionalizacija u takvom kontekstu može biti komplicirana. Može biti neprimjereno izračunavati upotrebnu vrijednost na osnovu očekivanih novčanih tokova jer takva mjerna vrijednost ne bi davala vjeran prikaz upotrebne vrijednosti date imovine za subjekt pa bi, dakle, za potrebe financijskog izvještavanja bilo neophodno koristiti trošak zamjene kao zamjensku vrijednost.
- 7.68 Metoda utvrđivanja upotrebne vrijednosti u mnogim slučajevima smanjuje njenu sposobnost davanja vjernog prikaza. Ona utiče i na pravovremenost, uporedivost, razumljivost i potvrdivost informacija koje se pripreme na osnovu upotrebne vrijednosti.

¹⁵ Vidjeti tačku 7.66 u nastavku teksta.

Osnove za mjerenje obaveza

7.69 U ovom dijelu dokumenta se obrađuju osnove za mjerenje obaveza. U njemu se ne ponavlja diskusija iz dijela o imovini. Razmatraju se sljedeće osnove za mjerenje:

- historijski trošak;
- trošak ispunjenja;
- tržišna vrijednost;
- trošak oslobođanja; i
- cijena preuzimanja.

Historijski trošak

7.70 Historijski trošak za obavezu (*liability*) je:

naknada primljena za preuzimanje obaveze (obligacije), koja je novac ili novčani ekvivalent, odnosno vrijednost druge naknade primljene u trenutku nastanka obaveze.

7.71 Prema modelu historijskog troška, početne mjerne vrijednosti se mogu uskladiti kako bi odrazile faktore poput obračunavanja kamata, povećanja popusta ili amortizacije premije.

7.72 Kada je vremenska vrijednost obaveze značajna, kao što je slučaj kada je period prije dospjeća obaveze na izmirenje značajan, iznos budućih plaćanja se diskontira kako bi, u trenutku kada se obaveza prizna po prvi put, odražavao vrijednost primljenog iznosa. Razlika između iznosa budućih plaćanja i sadašnje vrijednosti obaveze se amortizira tokom vijeka trajanja obaveze, kako bi se obaveza iskazivala po iznosu zahtijevanog plaćanja kada dospije.

7.73 Prednosti i nedostaci korištenja historijskog troška kao osnove za obaveze su slične onima koje se odnose na imovinu. Historijski trošak je primjeren kada je vjerovatno da će obaveze biti izmirene po navedenim uslovima. Međutim, historijski trošak ne može se primjenjivati na obaveze koje ne proističu iz transakcije, poput obaveza plaćanja obeštećenja u krivičnom ili građanskom postupku. Također nije vjerovatno da će pružiti relevantne informacije tamo gdje je obaveza nastala iz transakcije koja nije transakcija razmjene jer ne daje vjeran prikaz potraživanja od resursa subjekta. Historijski trošak je teško primijeniti i na obaveze čiji iznos se može mijenjati, kao što su obaveze povezane s isplatama definiranih penzija.

Trošak ispunjenja

7.74 Trošak ispunjenja (eng. *cost of fulfillment*) je:

trošak koji će nastati po subjektu pri ispunjenju obligacije odražene kroz obavezu, pod pretpostavkom da to napravi na najjeftiniji način.

7.75 Kada trošak ispunjenja zavisi od neizvjesnih budućih događaja, kod procjenjivanja tog troška su uzeti u obzir svi mogući ishodi i oni se svi nastoje odraziti tom procjenom na nepristran način.

7.76 Kada trošak ispunjenja iziskuje dosta rada, kao što je slučaj kada je obaveza potrebna da se ispravi načinjena šteta po životnu sredinu, relevantni troškovi su troškovi koji nastanu po subjektu. To mogu biti trošak subjekta za aktivnosti otklanjanja štete koje sam provodi ili trošak unajmljivanja vanjske strane da izvrši te poslove. Troškovi unajmljivanja vanjske strane, međutim, su relevantni samo kada je unajmljivanje izvođača radova najjeftiniji način da se ispuni data obaveza (obligacija).

- 7.77 U slučajevima kada će ispunjenje izvršiti sam subjekt, trošak ispunjenja ne uključuje bilo kakav višak jer takav višak ne odražava upotrebu resursa subjekta. Kada je iznos ispunjenja zasnovan na trošku unajmljivanja izvođača radova, on će implicitno uključivati dobit koju iziskuje izvođač radova, s obzirom da će ukupni iznos koji taj izvođač obračuna predstavljati potraživanje od resursa subjekta. Ovo je dosljedno primjeni ovog pristupa u odnosu na imovinu, kod koje bi trošak zamjene uključivao dobit koju iziskuje dobavljač a nikakva dobit se ne bi uključila u trošak zamjene za imovinu koju bi subjekt zamijenio kroz izgradnju koje sam izvodi.
- 7.78 Kada do ispunjenja neće doći duži period, novčani tokovi se moraju diskontirati kako bi odražavali vrijednost obaveze na datum izvještavanja.
- 7.79 Trošak ispunjenja je u pravilu relevantan za mjerenje obaveza, osim u sljedećim okolnostima:
- kada subjekt može biti oslobođen od obaveze (obligacije) po iznosu nižem od troška ispunjenja, onda je trošak oslobađanja relevantnija mjerna vrijednost tekućeg opterećenja obavezom, kao što je za imovinu neto prodajna cijena relevantnija ako je veća od upotrebne vrijednosti; i
 - kod obaveza koje su preuzete za naknadu, cijena preuzimanja (vidjeti tačke od 7.87 do 7.91) je relevantnija kada je veća i od troška ispunjenja i od troška oslobađanja.

Tržišna vrijednost

- 7.80 Tržišna vrijednost za obaveze je:
- iznos za koji bi se obaveza mogla izmiriti između informiranih, voljnih strana u transakciji po tržišnim uslovima.*
- 7.81 Prednosti i nedostaci tržišne vrijednosti za obaveze su isti onima za imovinu. Takva osnova za mjerenje može biti primjerena, na primjer, kada se obaveza može pripisati promjenama određene stope, cijene ili indeksa kotiranih na otvorenom, aktivnom i uređenom tržištu. Međutim, u slučajevima kada je mogućnost da se obaveza prenese ograničena a uslovi po kojima bi se mogao izvršiti takav prijenos nejasni, znatno je teže zagovarati korištenje tržišnih vrijednosti, čak i kada postoje. To je naročito slučaj u odnosu na obaveze proistekle iz obligacija u okviru transakcija koje nisu transakcije razmjene jer nije vjerovatno da će postojati javno, aktivno i uređeno tržište za takve obaveze.

Trošak oslobađanja

- 7.82 „Trošak oslobađanja“ (eng. *cost of release*) je pojam koji se u kontekstu obaveza koristi u istom značenju kao i koncept „neto prodajna cijena“ u kontekstu imovine. Trošak oslobađanja se odnosi na vrijednost trenutnog odstupanja od obaveze (obligacije). Trošak oslobađanja je bilo iznos koji će vjerovnik prihvatiti za izmirenje svojih potraživanja ili iznos koji bi treća strana naplatila da prihvati prijenos obaveze od dužnika. Kada postoji više od jednog načina da se osigura oslobađanje od obaveze, trošak oslobađanja je trošak najjeftinijeg od tih načina. Ovo je dosljedno pristupu za imovinu, kod kojeg neto prodajna cijena ne bi odražavala iznos koji bi bio primljen za prodaju trgovcu otpadom ako bi bilo moguće dobiti veću cijenu od prodaje kupcu koji bi koristio imovinu.
- 7.83 Za neke obaveze, naročito u javnom sektoru, prijenos obaveza nije praktično moguć i trošak oslobađanja će, prema tome, biti iznos koji će vjerovnik prihvatiti za izmirenje svojih potraživanja. Taj iznos će biti poznat ako je naveden u sporazumu s vjerovnikom, na primjer, tamo gdje ugovor uključuje konkretnu klauzulu o raskidu.

- 7.84 U nekim slučajevima mogu postojati dokazi o cijeni po kojoj se obaveza može prenijeti, na primjer u slučaju obaveza po osnovu penzija. Prenosnje obaveze se može razlikovati od sklapanja sporazuma s drugom stranom koja će ispuniti obligaciju subjekta ili snositi sve troškove proistekle iz obaveze. Da bi obaveza bila prenesena, neophodno je da su ispunjena sva prava vjerovnika u odnosu na subjekt. Ako se to ne ostvaruje sporazumom, obaveza ostaje obaveza subjekta.
- 7.85 Kod procjenjivanja da li je trošak oslobađanja primjeren za mjerenje obaveza potrebno je razmotriti da li je oslobađanje na predviđeni način uopće opcija u praksi dostupna subjektu, s obzirom na sve posljedice oslobađanja, poput nanošenja štete reputaciji subjekta.
- 7.86 Isto kako je neto prodajna cijena relevantna samo kada je za resurse najučinkovitije postupanje koje je raspoloživo subjektu prodati imovinu, tako je i trošak oslobađanja relevantan samo kada je za resurse najučinkovitije raspoloživo postupanje zatražiti trenutno oslobađanje od obaveze (obligacije). Naročito u slučajevima kada je trošak ispunjenja niži od troška oslobađanja, trošak ispunjenja pruža relevantnije informacije od troška oslobađanja, čak i kada je moguće pregovarati o oslobađanju od obligacije služeći se metodama za prijenos obaveze iz tačke 7.84.

Cijena preuzimanja

- 7.87 „Cijena preuzimanja“ (eng. *assumption price*) je pojam koji se koristi u kontekstu obaveza kako bi se opisao koncept jednak trošku zamjene kod imovine. Baš kao što trošak zamjene predstavlja iznos koji bi subjekt razumno platio za stjecanje imovine, tako je i cijena preuzimanja iznos koji bi subjekt razumno bio spreman prihvatiti u zamjenu za preuzimanje postojećih obaveza. Transakcije razmjene koje se vrše po tržišnim uslovima će pružiti dokaze cijene preuzimanja, što nije slučaj i sa transakcijama koje nisu transakcije razmjene.
- 7.88 U kontekstu aktivnosti koje se provode s ciljem stjecanja profita, subjekt će obavezu preuzeti samo ako je iznos koji se plaća za preuzimanje te obaveze veći od troška njenog ispunjenja ili oslobađanja, to jest, iznosa izmirenja. Jednom kada primi cijenu preuzimanja, subjekt postaje dužan prema svojim vjerovnicima.
- 7.89 U trenutku kada obaveza inicijalno nastane u sklopu transakcije razmjene, cijena preuzimanja predstavlja iznos koji je subjekt prihvatio za to preuzimanje i, prema tome, obično je realno pretpostaviti da je cijena preuzimanja cijena koju bi subjekt razumno prihvatio za preuzimanje slične obaveze. On bi mogao platiti veći iznos, ako to pritisak konkurencije omogućava, ali možda ne bi bio voljan prihvatiti nižu cijenu. Baš kako je trošak zamjene sadašnja vrijednost, tako je, konceptualno uzevši, i cijena preuzimanja sadašnja vrijednost. Ipak, postoje praktične poteškoće s odražavanjem promjena cijena u obavezama (obligacijama) iskazanim po cijeni preuzimanja.
- 7.90 Posljedica iskazivanja obaveza (obligacija) izvršenja po cijeni preuzimanja je da se u trenutku preuzimanja obligacija ne iskazuje nikakav suficit (višak). Suficit ili deficit se iskazuju u primarnim financijskim izvještajima za period kada nastane izvršenje (ili oslobađanje) jer on predstavlja razliku između prihoda proisteklih iz izmirenja obaveze i troška izmirenja.
- 7.91 Subjekt može imati potencijalnu obavezu (obligaciju) koja je veća od cijene preuzimanja. Ako subjekt mora zatražiti da bude oslobođen od ugovora, druga ugovorna strana može moći zatražiti da joj nadoknadi nastale troškove, kao i povrat svih uplaćenih iznosa. Ako je, međutim, subjekt u stanju izmiriti obavezu (obligaciju) kroz ispunjenje, on može izbjeći takve dodatne obaveze i davao bi se vjeran prikaz iskazivanjem obavezu (obligacije) po vrijednosti koja ne prelazi cijenu preuzimanja, što je analogno poziciji u kojoj će imovina donijeti veće koristi od troška zamjene. Pod takvim okolnostima, kao što je objašnjeno u tački 7.42, trošak zamjene a ne upotrebna vrijednost je najrelevantnija osnova za mjerenje.

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio Konceptualnog okvira.

Uloga mjerenja u Konceptualnom okviru

BC7.1 *IPSASB* je odlučio da bi se Konceptualni okvir prije svega trebao usredotočiti na mjerenje elemenata za primarne financijske izvještaje kako bi uspostavio čvrstu i transparentnu osnovu za buduće aktivnosti određivanja standarda za te izvještaje. Iako je taj pristup doveden u pitanje u nekolicini komentara na Dokument za konsultacije naslovljen „Mjerenje imovine i obaveza u primarnim financijskim izvještajima“ (u daljem tekstu: Dokument za konsultacije), *IPSASB* je smatrao da je njihovo izvorno obrazloženje za ograničavanje djelokruga ove faze razumno i još jednom ga potvrdio.

Cilj mjerenja

BC7.2 *IPSASB* je razmatrao da li bi trebalo odrediti konkretan cilj za mjerenje. *IPSASB* je u početku zauzeo stav da bi zaseban cilj za mjerenje nepotreban jer bi se mogao kositi sa ciljevima financijskog izvještavanja i kvalitativnim karakteristikama, umjesto da ih dopunjava. U skladu s tim, Prednacrtom dokumenta „Mjerenje imovine i obaveza u primarnim financijskim izvještajima“ (u daljem tekstu: Prednacrt) predložio je faktore relevantne za odabir osnove za mjerenje koja bi bila u skladu s ciljevima financijskog izvještavanja i kvalitativnim karakteristikama, ali nije uključio konkretan cilj mjerenja.

BC7.3 U skladu s navedenim pristupom, u Prednacrtu je predloženo da se Konceptualnim okvirom ne nastoji odrediti jedna konkretna osnova za mjerenje (ili kombinacija više osnova) za sve okolnosti. *IPSASB* je prihvatio tvrdnju da bi se predlaganjem jedinstvene osnove za mjerenje koja bi se koristila u svim okolnostima pojasnio odnos između različitih iznosa koji se iskazuju u primarnim financijskim izvještajima. Time bi se, naročito, omogućilo objedinjavanje iznosa različite imovine i obaveza kako bi se dali smisleni ukupni iznosi. Ipak, *IPSASB* je mišljenja da ne postoji jedinstvena osnova za mjerenje kojom bi se maksimalizirala mjera u kojoj primarni financijski izvještaji ispunjavaju cilj financijskog izvještavanja i ostvarile kvalitativne karakteristike.

BC7.4 U Prednacrt je bilo uvršteno i Alternativno mišljenje prema kojem se predlagao cilj mjerenja, uz argumentaciju da Konceptualni okvir koji ne povezuje cilj mjerenja i cilj financijskog izvještavanja nije potpun i da bi ograničio sposobnost *IPSASB*-a da donosi dosljedne odluke o mjerenju u svim standardima financijskog izvještavanja tokom vremena. Nadalje, prema Alternativnom mišljenju, u odsustvu cilja mjerenja bi postojao rizik da se koriste različite i/ili neodgovarajuće osnove za mjerenje za mjerenje sličnih klasa imovine i obaveza. U tom mišljenju je predložen sljedeći cilj mjerenja:

„odabрати svojstva mjerenja kojima se najvjernije oslikavaju financijska sposobnost, poslovna sposobnost i trošak usluga subjekta na način koji je koristan za pozivanje subjekta na odgovornost i za potrebe usvajanja odluka“.

BC7.5 U značajnom broju komentara, pored generalnog slaganja s pristupom iz Prednacrt, podržano je Alternativno mišljenje. I *IPSASB* se slaže da bi pristup Konceptualnog okvira mjerenju trebao biti ambiciozan i da bi se Konceptualnim okvirom trebala odrediti jedinstvena osnova za mjerenje zasnovana na idealnom konceptu kapitala.¹⁶ *IPSASB* uvažava činjenicu da je koncept poslovne sposobnosti bitan i da bi se mogao razraditi za potrebe subjekata javnog sektora čiji primarni cilj je pružanje usluga. Međutim, usvajanje takvog cilja mjerenja podrazumijeva praktično eksplicitno priznanje da se, kada se iskazuje financijski položaj, mjernim vrijednostima utvrđenim na osnovu sadašnjeg troška daje bolji prikaz poslovne sposobnosti nego mjernim vrijednostima utvrđenim na osnovu historijskog troška. Iz razloga o

¹⁶ U takve koncepte kapitala spadaju uloženi novčani kapital, tekući ekvivalenti novca i poslovna sposobnost.

kojima će biti više riječi u tačkama od BC7.15 do BC7.19, *IPSASB* smatra da se mjernim vrijednostima dobivenim na osnovu historijskog troška često ispunjava cilj mjerenja i da ih, prema tome, treba primjereno istaći u Konceptualnom okviru.

- BC7.6 Mišljenja onih koji su tvrdili da je uvođenje cilja mjerenja neophodno kako bi se odluke o odabiru osnova za mjerenje na nivou standarda mogle voditi njime su kasnije uvjerila *IPSASB*. Ipak, *IPSASB* konstatira da imovina i obaveze na različite načine doprinose financijskim rezultatima i financijskom položaju subjekata i da bi se takva procjena trebala zasnivati na mjeri u kojoj doprinose financijskoj i poslovnoj sposobnosti. *IPSASB* je zaključio da bi se povezivanjem osnove za mjerenje s idealnim konceptom kapitala potencijalno neprimjereno ograničio odabir osnova za mjerenje. U skladu s tim, *IPSASB* je odbacio mišljenje da bi usvajanje cilja mjerenja trebalo biti zasnovano na idealnom konceptu kapitala i ponovo potvrdio svoj stav da ja za određivanje standarda za javni sektor primjeren mješoviti pristup mjerenju.
- BC7.7 *IPSASB* je razmatrao da li je cilj mjerenja predložen u Alternativnom mišljenju primjeren. Neki su smatrali da je predloženi cilj mjerenja previše usklađen s mjerenjima po sadašnjoj vrijednosti, ali je *IPSASB* oformio stav da se spominjanjem „troška usluga“ uspostavlja dovoljna spona sa historijskim troškom jer se trošak usluga može utvrditi i pomoću mjerenja po historijskom trošku i pomoću mjerenja po sadašnjoj vrijednosti. U skladu s tim, *IPSASB* je usvojio sljedeći cilj mjerenja, uz samo neznatnu preinaku cilja predloženog u Alternativnom mišljenju:
- „odabrati osnove za mjerenje kojima se najvjernije oslikavaju trošak usluga, poslovna sposobnost i financijska sposobnost subjekta na način koji je koristan za pozivanje subjekta na odgovornost i za potrebe donošenja odluka“.*
- BC7.8 *IPSASB* je konstatiralo i to da se nedostaci primjene različitih osnova za mjerenje mogu svesti na najmanju moguću mjeru:
- odabirom različitih osnova za mjerenje samo onda kada to opravdavaju ekonomske okolnosti, na taj način osiguravajući da se imovina i obaveze iskazuju na istoj osnovi u svim sličnim okolnostima; i
 - zahtijevanjem transparentne prezentacije i objavljivanja kako bi se osiguralo da su i korištene osnove za mjerenje i iznosi iskazani na osnovu svake od njih jasni.

Početno i naknadno mjerenje

- BC7.9 Osnovu za mjerenje je potrebno odabrati kako kada se imovina ili obaveza priznaje po prvi put – početno mjerenje, tako i kada se iskazuju u primarnim financijskim izvještajima za neki kasniji period – naknadno mjerenje. Neke računovodstvene politike su izražene na takav način da mogu sugerirati da se različiti principi primjenjuju na početno i na naknadna mjerenja. Na primjer, imovina se početno može priznavati po transakcijskoj cijeni a naknadno po sadašnjoj vrijednosti. U skladu s tim, *IPSASB* je razmatrao da li se početno i naknadna mjerenja trebaju zasebno obraditi u Konceptualnom okviru.

- BC7.10 Jedan od razloga zašto bi se mogle odrediti različite osnove za početno i za naknadno mjerenje je to da osnova koja će se koristiti za naknadno mjerenje nije dostupna u vrijeme početnog mjerenja. To se naročito često dešava u javnom sektoru gdje se imovina ponekad daje u vidu uplata, osigurava po subvencioniranim uslovima ili u zamjenu za drugu imovinu koja ne stvara novac. U takvim slučajevima, vrijednost transakcije bi mogla biti nepoznata i, ako će imovina naknadno biti obračunavana po ulaznoj vrijednosti kao što je historijski ili trošak zamjene, mora se odrediti druga osnova za početno mjerenje kao zamjena za iznos po kojem bi se imovina iskazivala da je kupljena po tržišnim uslovima. Korištenje zamjenskih vrijednosti se može pokazati neophodnim i kod početnog mjerenja imovine stečene prije uvođenja računovodstva na obračunskoj osnovi, kada transakcijska cijena nije poznata. Korištenje zamjenskih vrijednosti da bi se ispunio cilj mjerenja i kvalitativne karakteristike predstavlja primjenu osnove za mjerenje a ne odstupanje od iste.
- BC7.11 Dodatni razlog za prividnu razliku između početnog i naknadnog mjerenja pojavljuje se kada će se imovina obračunati po sadašnjoj vrijednosti a za transakcijsku cijenu je ocijenjeno da odražava konkretnu sadašnju osnovu za mjerenje koja će se koristiti. U takvom slučaju, naznačavanje da će imovina biti početno priznata po transakcijskoj cijeni jasno ukazuje da ta primjena politike neće dovesti do priznavanja prihoda i rashoda pri početnom priznavanju, to jest, dobitaka ili gubitaka „prvog dana“. U principu ista osnova je korištena i za početno i za naknadno mjerenje, samo su zahtjevi za svako od njih drugačije navedeni kako bi se pomoglo razumijevanje.
- BC7.12 *IPSASB* je zaključio da se, u principu, ista razmatranja odnose i na početno i na naknadno mjerenja. U skladu s tim, argumentacija iz ovog poglavlja se odnosi na obje situacije.

Ulazne i izlazne vrijednosti: Upotrebna vrijednost

- BC7.13 Osnove za mjerenje se mogu razvrstati prema tome da li pružaju ulaznu ili izlaznu perspektivu. Kao što je navedeno u tački 7.8, ulazne vrijednosti odražavaju trošak nabave a izlazne vrijednost bilo:
- ekonomske koristi od trenutne prodaje; ili
 - iznos koji će biti izvedeni iz imovine njezinom upotrebom i naknadnom prodajom..
- IPSASB* smatra da je to da li je osnova za mjerenje ulazna ili izlazna vrijednost korisno znati kod utvrđivanja kojom osnovom za mjerenje se najviše ispunjava cilj mjerenja.
- BC7.14 *IPSASB* je razmatrao da li bi upotrebnu vrijednost trebalo razvrstati kao ulaznu ili kao izlaznu vrijednost. Za imovinu koja stvara novac upotrebna vrijednost podrazumijeva model diskontiranog novčanog toka uz korištenje novčanih tokova koji se očekuju od prodaje dobara i usluga. Za imovinu koja ne stvara novac koristi se trošak zamjene kao zamjenska vrijednost a trošak zamjene je ulazna vrijednost. Iz tog razloga, pojedinci su izrazili mišljenje da za imovinu koja ne stvara novac upotrebna vrijednost ima ulaznu perspektivu sve dok se imovina upotrebljava a izlaznu perspektivu kada se proda. Prema tom mišljenju, propust da se naznači da upotrebna vrijednost sadrži i ulaznu i izlaznu perspektivu ne odražava okolnosti javnog sektora. *IPSASB* uvažava taj stav, ali ne smatra da korištenje troška zamjene kao zamjenske vrijednosti da bi se izračunala upotrebna vrijednost znači da upotrebna vrijednost postaje ulazna vrijednost. U skladu s tim, *IPSASB* je zaključio da je upotrebna vrijednost izlazna vrijednost kako za imovinu koja stvara novac tako i za imovinu koja ne stvara novac.

Osnove za mjerenje imovine

Historijski trošak

- BC7.15 Historijski trošak je osnova za mjerenje koja se široko koristi u mnogim jurisdikcijama. U značajnom

broju komentara na Dokument za konsultacije i Prednacrt su zagovarali da se nastavi sa široko rasprostranjenom primjenom historijskog troška kao osnove za mjerenje, i to uglavnom u kombinaciji s drugim osnovama za mjerenje. Takav stav su potkrijepili pozivanjem na cilj koji se tiče odgovornosti i na razumljivost i potvrdivost historijskog troška. Također su napomenuli da se, zbog općeprihvaćene primjene historijskog troška u kombinaciji s drugim osnovama za mjerenje, nastavkom njegove primjene izbjegavaju troškovi koji bi proistekli iz svakog eventualnog budućeg mijenjanja postojećeg standarda tako da umjesto da nalaže ili dopušta korištenje historijskog troška nalaže primjenu drugačije osnove za mjerenje.

- BC7.16 U nekim od komentara je izraženo mišljenje da informacije o historijskom trošku pružaju izuzetno relevantnu osnovu za iskazivanje troška usluga jer je spona između historijskog troška i transakcija koje je subjekt stvarno izvršio posebno bitna za procjenu odgovornosti. Historijski trošak naročito daje informacije koje davaoci resursa mogu iskoristiti za procjenu pravičnosti poreza koji su im zaračunati ili toga kako su iskorišteni resursi koje su tokom izvještajnog perioda dali na drugi način.
- BC7.17 *IPSASB* se slaže da je, u mnogim kontekstima, relevantno pružiti informacije o transakcijama koje je subjekt stvarno izvršio i prihvaća činjenicu da korisnici žele znati trošak usluga zasnovan na stvarnim transakcijama. Historijski trošak daje informacije o tome koliko usluge stvarno koštaju u izvještajnom periodu a ne koliko će koštati u budućnosti. Odlukama o cijenama koje se zasnivaju na informacijama o historijskom trošku bi se mogla unaprijediti pravičnost prema korisnicima usluga.
- BC7.18 *IPSASB* uvažava mišljenja i onih koji smatraju da korištenje historijskog troška omogućava usporedbu stvarnih finansijskih rezultata i usvojenog budžeta. *IPSASB* prihvaća činjenicu da budžeti često mogu biti izrađeni na osnovama historijskog troška i da, tamo gdje je to slučaj, historijski trošak unaprijeđuje usporedbu s budžetom.
- BC7.19 *IPSASB* je konstatirao i postojanje suprotnog mišljenja da se procjenjivanjem i iskazivanjem troška pružanja usluga u vrijednosti koja je žrtvovana da bi se pružile usluge daju korisne informacije kako za potrebe utvrđivanja odgovornosti tako i za potrebe donošenja odluka. S obzirom da historijski trošak ne odražava vrijednost imovine u trenutku kada se troši, on ne daje informacije o toj vrijednosti u okolnostima kada je efekt promjena cijena značajan. *IPSASB* je zaključio da je bitno da Konceptualni okvir odgovori na oba navedena suprotna stanovišta.

Tržišna vrijednost i fer vrijednost

- BC7.20 Prednacrtom nije predložena fer vrijednost kao osnova za mjerenje. Umjesto toga, predloženo da se koristi tržišna vrijednost, koja je u vrijeme izrade Konceptualnog okvira u literaturi *IPSASB*-a bila definisana na isti način kao i fer vrijednost. U više komentara je dovedeno u pitanje izostavljanje fer vrijednosti kao osnove za mjerenje. Ukazali su na to da je fer vrijednost osnova za mjerenje koju mnoga globalna i tijela za određivanje standarda na nivou pojedinačnih zemalja definišu i koriste kod propisivanja zahtjeva u pogledu mjerenja, te na to da se definicija fer vrijednosti često upotrebljava u literaturi *IPSASB*-a. Mnogi od zagovarača fer vrijednosti su smatrali da bi ta definicija trebala biti izlazna vrijednost kako je definirana u Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (u daljem tekstu: MSFI-jevi).¹⁷
- BC7.21 Obrazloženje *IPSASB*-a za pristup predložen u Prednacrtu je da je fer vrijednost slična tržišnoj vrijednosti, te bi uvrštavanje obaju osnova za mjerenje moglo stvarati zabunu među korisnicima primarnih finansijskih izvještaja. *IPSASB* je konstatirao i to da je fer vrijednost u MSFI-jevima eksplicitno izlazna vrijednost, za razliku od njene definicije iz literature *IPSASB*-a u vrijeme izrade Konceptualnog okvira. U skladu s tim, relevantnost fer vrijednosti za javni sektor će vjerovatno biti ograničena na pružanje informacija o finansijskoj sposobnosti a ne na pružanje informacija o poslovnoj sposobnosti i trošku

¹⁷ MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti* daje definiciju fer vrijednosti.

usluga. Pored toga, u ovom poglavlju, trošak zamjene je dat kao samostalna osnova za mjerenje a ne kao tehnika vrednovanja koja se koristi za utvrđivanje fer vrijednosti.

- BC7.22 Značajan dio imovine javnog sektora je specijalističke prirode pa su, stoga, razlike između ulaznih i izlaznih cijena značajne. U slučajevima kada će imovina pružiti buduće usluge ili ekonomske koristi čija vrijednost prelazi izlaznu cijenu imovine, mjerna vrijednost koja odražava izlazne vrijednosti nije najrelevantnija osnova. Tamo gdje je za većinu resursa najefikasnije postupanje da se imovina proda jer su vrijednost usluga koje će pružiti, odnosno očekivani novčani tokovi od njenog korištenja manji od vrijednosti koja bi se dobila od prodaje, najrelevantnija osnova za mjerenje će vjerovatno biti neto prodajna cijena, koja odražava troškove prodaje i, iako će vjerovatno biti zasnovana na tržišnim dokazima, ne pretpostavlja postojanje otvorenog, aktivnog i uređenog tržišta.
- BC7.23 Prilikom razmatranja opravdanosti fer vrijednosti kao osnove za mjerenje, *IPSASB* je uvažio činjenicu da fer vrijednost pruža relevantnu osnovu za procjenjivanje financijskog povrata. Tamo gdje je imovina iskazana po fer vrijednosti, financijske rezultate je moguće procijeniti u kontekstu povrata koji je sadržan u tržišnim vrijednostima. Međutim, aktivnosti javnog sektora u pravilu se ne provode u cilju stjecanja financijskog povrata pa je relevantnost procjenjivanja bilo kojeg takvog povrata ograničena.
- BC7.24 Završavajući poglavlje o mjerenju, *IPSASB* je razmotrio tri (3) glavne mogućnosti za rješavanje tog pitanja:
- usvojiti definiciju fer vrijednosti zasnovanu na izlaznoj vrijednosti;
 - zadržati definiciju fer vrijednosti iz MRSJS-ova koja je važila prije izrade Konceptualnog okvira; ili
 - uvrstiti tržišnu a ne fer vrijednost kao osnovu za mjerenje, kao što je predloženo u Prednacrtu.
- BC7.25 Usvajanje definicije fer vrijednosti zasnovane na izlaznoj vrijednosti bi značilo korištenje definicije koja nije najbolje usklađena s ciljevima većine subjekata javnog sektora – pružanje usluga a ne stvaranje novčanih tokova. Upitno je da li bi mjerne vrijednosti zasnovane na izlaznoj vrijednosti za značajan broj stavki imovine koja se drži dale relevantne informacije o njihovoj poslovnoj sposobnosti i o obavezama onda kada nije moguće prenijeti obavezu.
- BC7.26 Uvrštavanje *IPSASB*-ove važeće definicije fer vrijednosti ili neznatno preinačene verzije te definicije u Konceptualni okvir bi značilo da dva globalna tijela za određivanje standarda koriste dvije konceptualno različite definicije istog pojma.
- BC7.27 *IPSASB* je priznao da bi izostavljanje fer vrijednosti kao osnove za mjerenje imalo implikacije po njegovu važeću literaturu u vrijeme finalizacije Konceptualnog okvira jer više MRSJS-ova koriste fer vrijednost kao obaveznu ili moguću osnovu za mjerenje.

- BC7.28 Kao kompromisno rješenje, *IPSASB* je zaključio da bi, umjesto uvrštavanja definicije fer vrijednost zasnovane na izlaznoj vrijednosti ili posebne definicije fer vrijednosti za javni sektor, Konceptualni okvir trebao navoditi tržišnu a ne fer vrijednost kao jednu od osnova za mjerenje. *IPSASB* fer vrijednost vidi kao model za odražavanje konkretnih ishoda mjerenja. *IPSASB* bi na nivou standarda mogao pružiti dodatna objašnjenja kako su osnove za mjerenje iz ovog poglavlja usklađene sa fer vrijednošću kako se provodi u MSFI-jevima.

Trošak zamjene, neto prodajna cijena i upotrebna vrijednost

- BC7.29 S obzirom da je cilj mnogih od subjekata javnog sektora pružiti usluge, i to često u sklopu transakcija koje nisu transakcije razmjene, a ne steći profit, značajan dio nefinancijske imovine se drži za operativne potrebe. Pored toga, mnoga od te imovine je specijalistička i nije vjerovatno da se prodaje ili kupuje na otvorenim, aktivnim i uređenim tržištima. Tržišna vrijednost omogućava procjenu financijske i poslovne sposobnosti onda kada poslovna imovina nije specijalistička i kada se njome trguje na otvorenim, aktivnim i uređenim tržištima, ali su neophodne sadašnje osnove za mjerenje koje nisu tržišna vrijednost kako bi se dale korisne informacije o trošku usluga i poslovnoj sposobnosti u slučajevima kada se radi o specijalističkoj imovini i kada se raspolaze samo ograničenim informacijama zasnovanim na tržištu.
- BC7.30 Pri ocjenjivanju osnova za mjerenje koje bi dale najkorisnije informacije za specijalističku poslovnu imovinu, *IPSASB* je tražio osnovu koja odražava kontinuirano pružanje dobara i usluga subjekata javnog sektora. Najprimjerenija osnova za takvu imovinu je ona koja daje informacije o trošku uslužnog potencijala koji se može pripisati imovini.
- BC7.31 *IPSASB* je razmatrao trošak ponovne proizvodnje kao moguću osnovu za mjerenje. Trošak ponovne proizvodnje je lako razumljiv, ali odražava trošak pribavljanja identične imovine a ne trošak zamjene uslužnog potencijala koji pruža određena imovina. Prema tome, trošak ponovne proizvodnje može odražavati dijelove imovine koji više ne služe ni u kakvu ekonomsku svrhu i njegovom primjenom bi se mogla preuveličati vrijednost imovine. Primjenom troška zamjene izbjegava se taj rizik jer je on zasnovan na najekonomičnijem trošku koji subjekt mora snositi da bi zamijenio uslužni potencijal imovine. Iako je prihvatio da izračunavanje troška zamjene u nekim slučajevima može biti složeno i uključivati subjektivne prosudbe, *IPSASB* je ipak zaključio da je trošak zamjene osnova za mjerenje sadašnje vrijednosti kojom se u najvećem broju slučajeva najbolje ispunjava cilj mjerenja i ostvaruju kvalitativne karakteristike. *IPSASB* prepoznaje potrebu za uvođenjem smjernica o tome kako pristupiti primjeni troška zamjene na nivou standarda.
- BC7.32 *IPSASB* je svjestan da trošak zamjene neće uvijek biti odgovarajuća osnova za mjerenje specijalističke poslovne imovine. Moguće su situacije kada subjekt ne namjerava dalje koristiti imovinu. U takvim slučajevima, trošak zamjene nije korisna osnova za mjerenje jer ne bi bilo racionalno od subjekta da zamijeni uslužni potencijal koji imovina pruža. *IPSASB* je, stoga, razmatrao šta bi bilo odgovarajuća osnova za mjerenje u takvim okolnostima. Konkretno, u takvim situacijama bi bila primjerenija osnova za mjerenje svojstvena subjektu koja odražava ograničenja koja subjekt ima u pogledu prodaje i daje izlaznu vrijednost. *IPSASB* je zaključio da neto prodajna cijena najviše ispunjava cilj mjerenja pa je, prema tome, ta cijena i uvrštena kao osnova za mjerenje u ovom poglavlju. Pored toga, neto prodajna cijena daje i informacije koje zadovoljavaju cilj mjerenja u situacijama kada je subjekt prema ugovoru ili drugom obavezujućem sporazumu dužan prodati imovinu po cijeni nižoj od tržišne cijene da bi, primjera radi, ispunio neki socijalni ili politički cilj.
- BC7.33 S ciljem da pruži kompletnu analizu okolnosti pod kojima posluju subjekti javnog sektora, *IPSASB* je razmatrao i situacije kada nastojanje da se zamijeni uslužni potencijal sadržan u imovini ne bi bilo

racionalno od subjekta, ali svejedno racionalnije nego da nastaviti raditi sa imovinom umjesto da je odmah proda. Upotrebna vrijednost obuhvata novčane tokove ili uslužni potencijal od kontinuiranog korištenja imovine i primitke od njene prodaje. U skladu s tim, *IPSASB* je zaključio da upotrebnu vrijednost treba uključiti kao moguću osnovu za mjerenje. Pri tome su svjesni da tu osnovu za mjerenje nije jednostavno primijeniti u uslovima kada se ne stvara novac, te da bi se, zbog toga, kod utvrđivanja upotrebne vrijednosti moglo pokazati neophodnim koristiti trošak zamjene kao zamjensku vrijednost.

Model fer vrijednosti

- BC7.34 Kao što je naznačeno u tački BC7.20, u Prednacrtu fer vrijednost nije predložena kao samostalna osnova za mjerenje. Međutim, model mjerenja po fer vrijednosti predložen je kao metoda za procjenu mjerne vrijednosti u slučajevima kada se utvrdi da je tržišna vrijednost odgovarajuća osnova za mjerenje, ali je tržište neaktivno ili na drugi način nije otvoreno, odnosno uređeno.
- BC7.35 Tek u nekoliko komentara na Prednacrt je podržan model mjerenja zasnovan na fer vrijednosti. Neki od njih su smatrali da bi *IPSASB* trebao dati više pojedinosti o njegovoj primjeni. Drugi su, opet, podržali model, ali sugerirajući da bi uvođenje detaljnog modela mjerenja bilo neprimjereno za Konceptualni okvir – pojedini od njih su smatrali da se treba propisati kao tehnika procjene na nivou standarda. U velikom broju komentara je izražen stav da fer vrijednost treba predložiti kao samostalnu osnovu za mjerenje služeći se definicijom iz MSFI-jeva, dok su drugi tražili da se njeno usvajanje kao osnove za mjerenje dopuni pojedinostima o pristupima procjeni fer vrijednosti. Nasuprot tome, u preostalim komentarima je izraženo mišljenje da fer vrijednost nije primjerena za javni sektor.
- BC7.36 *IPSASB* smatra uvjerljivim stavove onih koji model fer vrijednosti smatraju preniskim nivoom za Konceptualni okvir. *IPSASB* je prihvatio i mišljenje onih koji su smatrali da bi se neodređivanjem fer vrijednosti kao osnove za mjerenje, ali ponovnim uvođenjem iste kroz model samo stvorila zabuna. U skladu s navedenim, *IPSASB* se odlučio da ne uvrsti model fer vrijednosti u završno poglavlje.

Model vrijednosti gubljenja

- BC7.37 U Dokumentu za konsultacije je raspravljano o modelu vrijednosti gubljenja (eng. *deprival value*) kao argumentu za odabir sadašnje vrijednosti kao osnove za mjerenje. U nekim od komentara izražene su rezerve, naročito u pogledu toga da bi taj model previše koštao i nametao nesrazmjerno opterećenje autorima izvještaja koji bi morali razmotriti tri moguće osnove za mjerenje za svu imovinu koja se iskazuje. U više komentara su naveli i da je model pretjerano složen a neki su izrazili i stav da se modelom vrijednosti gubljenja neprimjereno potencira karakteristika relevantnosti a zanemaruju ostale kvalitativne karakteristike.
- BC7.38 Iako je prepoznao da je model vrijednosti gubljenja uspješno usvojen u pojedinim jurisdikcijama, *IPSASB* je uvažio i izražene rezerve u njihovoj cijelosti ili djelomično. U skladu s navedenim, uvrstio je model vrijednosti gubljenja u Prednacrt kao jednu od mogućih metoda za odabir između troška zamjene, neto prodajne cijene i upotrebne vrijednosti onda kada se odluči koristiti sadašnja vrijednost kao osnova za mjerenje, ali ne se uspije odrediti odgovarajuća osnova u odnosu na ciljeve financijskog izvještavanja i kvalitativne karakteristike.
- BC7.39 Iako je u manjem broju komentara na Prednacrt data snažna podrška za model vrijednosti gubljenja, u mnogim od njih se nastavila izražavati rezerva u odnosu na složenost modela. I sam *IPSASB* priznaje da kod modela postoji tehnička dvosmislenost, jer ako je neto prodajna cijena veća od troška zamjene to bi moglo ukazivati na priliku za razvoj i korisnicima bi trebalo pružiti tu informaciju, što se modelom vrijednosti gubljenja ne bi napravilo. Zbog tih faktora, *IPSASB* je odlučio da ne uključuje model

vrijednosti gubljenja u Konceptualni okvir. Ipak, zadržana su neka od saznanja do kojih se došlo pomoću modela u analizi odnosa između troška zamjene, neto prodajne cijene i upotrebne vrijednosti, kao što je to da nije primjereno mjeriti imovinu po trošku zamjene ako je neto prodajna cijena ili upotrebna vrijednost viša od tog troška.

Simbolične vrijednosti

- BC7.40 U pojedinim jurisdikcijama određena imovina se priznaje u izvještaju o financijskom položaju po simboličnim vrijednostima, konkretno obično kao jedna jedinica valute prezentacije. Takvo obračunavanje je usvojeno kako bi se imovina priznala u izvještaju o financijskom položaju kada nije lako doći do procjene vrijednosti. Zagovornici simboličnih vrijednosti smatraju da takve vrijednosti pružaju korisne informacije korisnicima primarnih financijskih izvještaja i omogućavaju da se uspostavi spona između postupaka upravljanja imovinom i računovodstvenih postupaka.
- BC7.41 *IPSASB* prihvata da je namjera opisanog pristupa pružiti korisne informacije, ali većina članova su bili mišljenja da se simboličnim vrijednostima ne ispunjava cilj mjerenja jer ne daju relevantne informacije o financijskoj sposobnosti, poslovnoj sposobnosti niti o trošku usluga. Većina članova *IPSASB*-a su zaključili da bi odluku da li priznati stavku kao imovinu trebalo donositi nakon procjene toga da li ona zadovoljava definiciju imovine i kriterije za priznavanje iz Poglavlja 5 *Elementi primarnih financijskih izvještaja* i Poglavlja 6 *Priznavanje u primarnim financijskim izvještajima*. Pored toga, *IPSASB* je prihvatio da je, u slučajevima kada je nemoguće ili izuzetno skupo obaviti procjenu vrijednosti, bitno da se informacije koje će biti osigurane kroz objavljivanje pažljivo razmotre na nivou standarda.

Osnove za mjerenje obaveza

Cijena preuzimanja i trošak oslobađanja

- BC7.42 *IPSASB* je uvažio stavove onih koji su napomenuli da, s obzirom da subjekti javnog sektora veliki broj usluga pružaju kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene, često neće postojati cijena preuzimanja. *IPSASB* se slaže da će situacije u kojima cijena preuzimanja zadovoljava cilj mjerenja biti rijetke. Ipak, osiguranje i slične obaveze (obligacije), poput financijskih garancija, su obaveze kod kojih bi cijena preuzimanja mogla pružiti informacije koje su relevantne i koje daju vjeran prikaz. U takvim slučajevima, obaveze bi se mogle revalorizirati po cijeni preuzimanja kako bi se odrazile promjene premija rizika nakon početnog priznavanja.
- BC7.43 Neki od komentara na Prednacrt su dovodili u pitanje i to da li treba uvrstiti trošak oslobađanja. *IPSASB* je uvažio da u dosta slučajeva u javnom sektoru, naročito kod transakcija koje nisu transakcije razmjene, nije vjerovatno da će postojati trošak oslobađanja jer neće biti vanjske strane koja je spremna prihvatiti prijenos obaveze od dužnika za naznačeni iznos. Čak i kada bude moguće odrediti trošak oslobađanja, nije vjerovatno da će vanjska strana prihvatiti iznos niži od troška ispunjenja kod izmirenja. Prema tome, obaveze proistekle iz transakcija koje nisu transakcije razmjene vjerovatno će biti mjerene po trošku ispunjenja i to će često biti jedina praktična i relevantna osnova za mjerenje. Bez obzira na to, *IPSASB* se odlučio zadržati cijenu preuzimanja i trošak oslobađanja kao osnove za mjerenje u Konceptualnom okviru jer bi se mogle javiti rijetke situacije kada se tim osnovama zadovoljava cilj mjerenja.

Ostala pitanja

BC7.44 Dokumentom za konsultacije su traženi komentari na sljedeća dva pitanja u vezi s mjerenjem:

- postupanjem s vlastitim kreditnim rizikom subjekta i promjenama vrijednosti koje se mogu pripisati promjenama u vlastitom kreditnom riziku subjekta; i
- da li bi mjerenje imovine trebalo odražavati samo uslužni potencijal koji se odnosi na njenu trenutnu upotrebu ili bi to mjerenje trebalo uključivati i inkrementalnu vrijednost koja se tiče druge moguće upotrebe imovine.

BC7.45 U većini komentara na navedena pitanja izražen je stav da bi ih bilo primjerenije obraditi na nivou standarda nego u Konceptualnom okviru. *IPSASB* se složio s tim mišljenjem i, u skladu s tim, pobrojana pitanja nisu oslovljena u Konceptualnom okviru. *IPSASB* je napomenuo da je tamo gdje se za mjerenje obaveze koristi tržišna vrijednost neophodno razmotriti način obračunavanja vlastitog kreditnog rizika subjekta.

POGLAVLJE 8: PREZENTACIJA U FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

OPĆE NAMJENE

SADRŽAJ

	tačka
Uvod	8.1-8.8
Prezentacija	8.4-8.8
Odabir informacija	
8.9-8.35	
Odabir informacija: Vrste informacija	8.11-8.14
Informacije odabrane za prikazivanje ili objavljivanje	8.15-8.24
Principi koji se mogu primijeniti na odabir informacija	8.25-8.35
Lokacija informacija	
8.36-8.44	
Principi za alokaciju informacija između različitih izvještaja	8.38-8.40
Principi za lokaciju informacija u okviru izvještaja	8.41-8.44
Organizacija informacija	8.45-8.64
Vrste informacija od značaja za organizaciju	8.47-8.53
Principi koji se tiču organizacije informacija	8.54-8.64
Osnove za donošenje zaključaka	

Uvod

- 8.1 U ovom poglavlju se utvrđuju koncepti koji se tiču prezentacije informacija u FION-ima, uključujući primarne financijske izvještaje organa vlasti i drugih subjekata javnog sektora (u daljem tekstu: subjekti).
- 8.2 Prezentacija je povezana s poglavljima od 1. do 4. u smislu da ciljevi financijskog izvještavanja, potrebe korisnika, kvalitativne karakteristike informacija i ograničenja u pogledu informacija koje se uvrstavaju u FION-e, te izvještajni subjekti svi utiču na odluke u vezi s prezentacijom. Kada se radi o informacijama koje se iskazuju u primarnim financijskim izvještajima, prezentacija je povezana i sa definicijama elemenata, kriterijima za priznavanje i mjerenje i osnovama za mjerenje koji su određeni u poglavljima od 5. do 7., pa tako, primjera radi:
- definicije elemenata utiču na stavke koje se mogu prezentirati u primarnim financijskim izvještajima;
 - primjena kriterija za priznavanje utiče na lokaciju informacija; a
 - odabir osnove za mjerenje utiče na informacije koje se prezentiraju o metodologijama mjerenja.

Jezik na kojem se izdaju primarni financijski izvještaji i drugi FION-i

- 8.3 Jezik ili jezici na kojima se izdaju primarni financijski izvještaji i drugi FION-i pomažu ispunjenje ciljeva financijskog izvještavanja i kvalitativnih karakteristika. Sva prevedena izdanja moraju biti vjerna izdanju na izvornom jeziku. Prevedena izdanja se stavljaju na raspolaganje korisnicima kako bi zadovoljila njihove potrebe u odnosu na:
- zakonske zahtjeve koji važe u jurisdikciji subjekta; i
 - troškove prijevoda i koristi od njega.

Prezentacija

- 8.4 Prezentacija je odabir, raspoređivanje i organizacija informacija koje se iskazuju u FION-ima.
- 8.5 Prezentacijom se nastoje pružiti informacije koje pomažu ispunjenje ciljeva financijskog izvještavanja i zadovoljavaju date kvalitativne karakteristike, pri tome uvažavajući ograničenja u pogledu informacija koje se uvrstavaju u FION-e. Odluke o odabiru, lokaciji i organizaciji informacija se donose u odgovoru na potrebe korisnika za informacijama o ekonomskim ili drugim pojavama.
- 8.6 U prvom poglavlju se objašnjava zašto će se FION-i vjerovatno sastojati iz više izvještaja, od kojih svaki konkretnije odgovara na određene aspekte ciljeva financijskog izvještavanja i na pitanja iz djelokruga financijskog izvještavanja. Pored primarnih financijskih izvještaja, FION-i pružaju i informacije od značaja za, na primjer, procjenu učinka usluga subjekta i održivosti njegovih financija. Ciljevi financijskog izvještavanja, primijenjeni na oblast obuhvaćenu određenim izvještajem, usmjeravaju odluke o prezentaciji za taj izvještaj.
- 8.7 Odluke o prezentaciji mogu:
- proisticati iz izrade novog FION-a, premještanja informacija iz jednog u drugi izvještaj ili objedinjavanja postojećih izvještaja; ili
 - predstavljati detaljne odluke o odabiru, lokaciji i organizaciji informacija u okviru FION-a.

Odluke o prezentaciji su uzajamno povezane

- 8.8 Odluke o odabiru, lokaciji i organizaciji informacija su uzajamno povezane i, u praksi, će vjerovatno biti razmatrane skupa. Količina ili vrsta odabranih informacija mogu imati implikacije na to da li će biti uvrštene u zaseban izvještaj ili organizovane u tabele, odnosno zasebne dodatke. Naredna tri odjeljka obrađuju svaku od odluka o prezentaciji zasebno.

Odabir informacija

- 8.9 Odlukama o odabiru informacija se odgovara na to koje informacije će biti iskazane:

- u primarnim finansijskim izvještajima; a koje
- u FION-ima mimo primarnih finansijskih izvještaja (u daljem tekstu: drugi FION-i).

- 8.10 Kako se objašnjava u Poglavlju 2. *Ciljevi i korisnici finansijskog izvještavanja opće namjene*, ciljevi finansijskog izvještavanja su pružiti informacije o subjektu koje će korisnicima FION-a služiti za potrebe utvrđivanja odgovornosti i za potrebe donošenja odluka. U drugom poglavlju su opisane i vrste informacija koje trebaju korisnicima da bi se ispunili ciljevi finansijskog izvještavanja. Odluke o tome da li su potrebne određene vrste izvještaja se vode tim opisom. U ovom poglavlju naglasak je na odabiru informacija koje će biti prezentirane u FION-ima, uključujući primarne finansijske izvještaje i druge izvještaje.

Odabir informacija: Vrste informacija

Vrste informacija iz primarnih finansijskih izvještaja

- 8.11 Potrebe korisnika za informacijama određene u drugom poglavlju predstavljaju osnovu za odabir informacija za primarne finansijske izvještaje. U te potrebe spadaju informacije o finansijskom položaju, finansijskom učinku i novčanim tokovima subjekta kako bi se:
- korisnicima omogućilo da prepoznaju resurse subjekta i potraživanja od tih resursa na datum izvještavanja;
 - potkrijepila procjena pitanja poput toga da li je subjekt resurse stekao ekonomično i da li ih je koristio učinkovito i djelotvorno kako bi ispunio ciljeve pružanja usluga; i
 - potkrijepila procjena finansijskog učinka i likvidnosti i solventnosti subjekta.
- 8.12 Kroz primarne finansijske izvještaje se mogu pružiti i informacije koje korisnicima pomažu procijeniti u kojoj mjeri:
- je subjekt ispunio svoje finansijske ciljeve;
 - se prihod, rashod, novčani tokovi i finansijski rezultati subjekta podudaraju s usvojenim budžetom; i
 - se subjekt pridržavao relevantnih pravnih propisa, odnosno drugih izvora ovlaštenja kojima se uređuje prikupljanje i trošenje javnih sredstava.
- 8.13 Primarni finansijski izvještaji ne iskazuju sveobuhvatno učinke usluga koje je subjekt pružio, ali neke od informacija koje se daju u tim izvještajima mogu biti relevantne za finansijske aspekte učinka usluga. To uključuje, na primjer, informacije o:
- prihodima, rashodima i novčanim tokovima koji se tiču usluga; i
 - imovini i obavezama, kojima se potkrepljuju procjene korisnika koje se tiču, primjera radi, poslovne sposobnosti subjekta ili finansijskih rizika koji bi se mogli odraziti na pružanje usluga.
- 8.14 Drugim izvještajima u FION-ima prezentiraju se dodatne informacije onima datim u primarnim finansijskim izvještajima. Takve informacije mogu uključivati, između ostalih:

- informacije o održivosti javnih financija subjekta;
- analize i diskusije o primarnim financijskim izvještajima; ili
- informacije o učinku usluga.

Informacije odabrane za prikazivanje ili objavljivanje

- 8.15 Informacije se odabiru kako bi bile prikazane ili objavljene u FION-ima. Informacijama koje su odabrane da budu prikazane se prenose ključne poruke FION-a, a informacijama koje su odabrane da budu objavljene se povećava korisnost informacija odabranih za prikazivanje kroz pružanje dodatnih detalja koji će korisnicima pomoći da razumiju prikazane informacije. Objavljivanje nije zamjena za prikazivanje.
- 8.16 U pravilu treba izbjegavati ponavljanje informacija u FION-u. Međutim, ista informacija se može i prikazati i objaviti. Na primjer, ukupni iznos prikazan u primarnim financijskim izvještajima se može ponoviti i u bilješkama, gdje se prikazani ukupni iznos raščlanjuje na komponente. Slično tome, informacije se mogu prezentirati u različitim FION-ima kako bi se ispunili njihovi različiti ciljevi.

Informacije odabrane za prikazivanje

- 8.17 Svakim FION-om se prenose određene ključne poruke, tako da svaki FION sadrži prikazane informacije. Prikazane informacije trebaju biti koncizne i dovoljno razumljive da bi se korisnici fokusirali na ključne prezentirane poruke umjesto da im pažnju odvlače detalji koji mogu prikrivati te poruke. Prikazane informacije se ističu primjenom odgovarajućih tehnika prezentacije poput jasnog označavanja, razgraničavanja, tabelarnih pregleda i grafikona.
- 8.18 Stavkama koje se prikazuju u primarnim financijskim izvještajima pružaju se informacije o pitanjima kao što su financijski položaj, financijski rezultati i novčani tokovi izvještajnog subjekta.
- 8.19 Procjena toga da li stavka zadovoljava kriterije za priznavanje je jedan od ključnih mehanizama za utvrđivanje da li informaciju prikazati u izvještaju o financijskom položaju, odnosno izvještaju o financijskim rezultatima i/ili je objaviti u bilješkama ili u drugim dijelovima FION-a. U drugim slučajevima, na primjer u izvještaju o novčanim tokovima, prikazane informacije će pomagati i ostvarenje ciljeva financijskog izvještavanja.
- 8.20 Ustanovljavanje zahtjeva za prikazivanje pojedinačnih stavki i ukupnih iznosa iziskuje iznalaženje balansa između standardizacije informacija koje se prikazuju, čime se unapređuje razumljivost, i informacija koje su prilagođene faktorima svojstvenim datom subjektu. Cilj kako zahtjeva u pogledu standardiziranog prikaza tako i informacija svojstvenih subjektu je da se osigura da su informacije potrebne za ispunjavanje ciljeva financijskog izvještavanja dostupne svim subjektima, pri tome omogućavajući da se one prikažu na način koji odražava vrstu i poslovanje konkretnih subjekata.

Informacije odabrane za objavljivanje

- 8.21 Objavljene informacije će vjerovatno uključivati:
- osnovu za prikazane informacije, poput primjenjivih politika ili metodologije;
 - raščlanjivanje prikazanih informacija; i

- stavke kojima su zajednički neki, ali ne svi aspekti prikazanih informacija, kao što su objavljivanja o stavkama koje zadovoljavaju neke, ali ne sve karakteristike iz definicije elementa¹⁸ ili objavljivanja stavki koje zadovoljavaju definiciju elementa, ali ne i kriterije za priznavanje.
- 8.22 Nivo detalja koji pružaju objavljene informacije doprinosi ostvarenju ciljeva financijskog izvještavanja, a da nisu pretjerano detaljne. Kao i prikazane informacije i objavljene informacije su neophodne za ispunjavanje ciljeva financijskog izvještavanja.
- 8.23 Informacije koje se objavljuju u bilješkama uz primarne financijske izvještaje:
- su neophodne za korisnikovo razumijevanje primarnih financijskih izvještaja;
 - pružaju informacije pomoću kojih se primarni financijski izvještaji prezentiraju u kontekstu subjekta i njegovog poslovnog okruženja; i
 - u pravilu će imati jasnu i dokazivu sponu s informacijama koju se prikazane u jednom ili više primarnih financijskih izvještaja na koje se odnose.
- 8.24 Informacije koje se objavljuju u bilješkama mogu uključivati i:
- faktore povezane sa subjektom koji mogu uticati na prosudbe o iskazanim informacijama (na primjer, informacije o povezanim stranama i kontroliranim subjektima ili udjelima u drugim subjektima);
 - osnove za ono što je prikazano (na primjer, informacije o računovodstvenim politikama i mjerenju, uključujući metode mjerenja i neizvjesnost u pogledu mjerenja, kada je primjenjivo);
 - razdvajanje iznosa prikazanih u izvještaju (na primjer, razvrstavanje nekretnina, postrojenja i opreme po klasama);
 - stavke koje ne zadovoljavaju definiciju elementa ili kriterije za priznavanje, ali su značajne za razumijevanje financija subjekta i sposobnosti pružanja usluga, kao što su informacije o događajima i uslovima koji bi mogli uticati na buduće novčane tokove ili uslužni potencijal, uključujući njihovu vrstu, moguće efekte po novčane tokove ili uslužni potencijal, vjerovatnoću njihovog nastanka i osjetljivost na promjene uslova; i
 - informacije kojima se mogu objasniti trendovi koji su uticali na prikazane ukupne iznose.

Principi koji se mogu primijeniti na odabir informacija

- 8.25 Odlučivanje o tome koje informacije trebaju biti prikazane i objavljene iziskuje razmatranje:
- ciljeva financijskog izvještavanja;
 - kvalitativnih karakteristika informacija i ograničenja u pogledu informacija koje će biti uvrštene u FION-e; i
 - relevantnih ekonomskih ili drugih pojava o kojima informacije mogu biti neophodne.
- 8.26 Odabirom se dolazi do informacija koje doprinose ispunjavanju ciljeva financijskog izvještavanja, primijenjenih na konkretnu oblast koja je obuhvaćena datim izvještajem, i osiguravaju odgovarajući nivo detalja. Odlučivanje o odabiru informacija podrazumijeva određivanje prioriteta i sažimanje informacija. Pri takvom odlučivanju se izbjegava da se odabere previše informacija, čime bi se umanjila razumljivost. Previše informacija može otežati korisnicima da razumiju ključne poruke i, posljedično, potkopati ispunjavanje ciljeva financijskog izvještavanja.
- 8.27 Autori izvještaja, služeći se objavljenim publikacijama i svojim profesionalnim rasuđivanjem, odgovaraju za osiguravanje da se u FION-ima koje izrade pruže informacije koje ispunjavaju ciljeve financijskog

¹⁸ U Poglavlju 5. *Elementi primarnih financijskih izvještaja* pojašnjava se da bi drugi resursi i druge obaveze (obligacije) koji ne zadovoljavaju definiciju elemenata mogli biti priznati kako bi se pomoglo ostvarenje ciljeva financijskog izvještavanja.

izvještavanja i zadovoljavaju date kvalitativne karakteristike.

- 8.28 Odlučivanje o odabiru informacija iziskuje stalno i kritičko preispitivanje. Informacije određene kao mogući odabir se preispituju dok se izrađuju i razmatraju za prezentaciju, s posebnim naglaskom na njihovoj relevantnosti, značajnosti i ekonomičnosti, iako se na odluke o odabiru primjenjuju sve kvalitativne karakteristike i ograničenja. Može se pokazati neophodnim preispitati ranije odluke jer nove informacije mogu učiniti postojeće zahtjeve za informacijama suvišnim, što će za rezultat imati da te stavke više ne zadovoljavaju kvalitativne karakteristike i/ili ograničenja.
- 8.29 Sve značajne transakcije, događaji i druge stavke o kojima se izvještava prezentiraju se na način koji odražava njihovu suštinu a ne njihovu pravnu ili drugu formu kako bi se ostvarile kvalitativne karakteristike relevantnost i vjerni prikaz.
- 8.30 Koristi koje korisnici steknu primajući informacije moraju opravdati troškove koje subjekti snose za prikupljanje i prezentiranje tih informacija. Pri procjenjivanju istih, bitno je uzeti u obzir kako pojedinačne stavke utiču na opću sliku koja se prezentira i vrstu informacija koje se prezentiraju. Stavke za koje se može činiti da će donijeti malo koristi kada se posmatraju nezavisno od drugih mogu donositi znatno veću korist kroz doprinos potpunom setu prezentiranih informacija.
- 8.31 Informacije se moraju prezentirati dovoljno pravovremeno da korisnicima omoguće da upravu drže odgovornom i da mogu donositi odluke na osnovu njih.
- 8.32 U FION-e se mogu uvrstiti i dodatne informacije proistekle iz izvora koji nisu financijski informacijski sistem. Kvalitativne karakteristike se primjenjuju i na takve informacije. Datum pružanja tih dodatnih informacija mora biti što bliže datumu izvještavanja iz primarnih financijskih izvještaja kako bi iskazane informacije bile pravovremene.

Principi za odabir informacija koje će biti prikazane i objavljene

- 8.33 Odluke o prikazivanju, odnosno objavljivanju se odnose i na primarne financijske izvještaje i na druge FION-e. Ciljevi financijskog izvještavanja se primjenjuju na oblast koja je obuhvaćena konkretnim izvještajem kako bi usmjeravali određivanje informacija koje će biti prikazane ili objavljene. Određivanje informacija za prikazivanje i objavljivanje u određenom FION-u može podrazumijevati izradu:
 - principa za klasifikaciju;
 - popisa općih kategorija informacija koje se prikazuju i sličnog popisa općih kategorija informacija koje se objavljuju; i/ili
 - popisa konkretnih informacija koje autori moraju prikazati ili objaviti.
- 8.34 Odluke o odabiru informacija koje će biti prikazane i objavljene se donose:
 - povezivanjem svih informacija a ne za zasebne informacije; i
 - tako da se učinkovito prenese integrirani set informacija.
- 8.35 Odluke o odabiru informacija koje se tiču drugih FION-a se donose nakon što je pažljivo razmotren odnos između tih drugih FION-a i primarnih financijskih izvještaja

Lokacija informacija

8.36 Odluke o lokaciji informacija se tiču toga:

- u kojem izvještaju će se iskazati informacije; i
- u kojem dijelu izvještaja će se iskazati informacije.

8.37 Lokacija informacija utiče na njihov doprinos ostvarenju ciljeva financijskog izvještavanja i kvalitativnih karakteristika. Lokacija može uticati i na to kako korisnici tumače informacije, te na usporedivost informacija. Lokacijom se može:

- ukazati na relativni značaj informacije i na njene spone s drugim informacijama;
- ukazati na vrstu informacije;
- povezati različite informacije koje zajedno zadovoljavaju određenu potrebu korisnika; i
- razgraničiti informacije koje su odabrane da budu prikazane od informacija koje su odabrane da budu objavljene.

Principi za alokaciju informacija po različitim izvještajima

8.38 U faktore od značaja za odluke o alokaciji informacija između primarnih financijskih izvještaja i drugih FION-a spadaju:

- *vrsta* – da li vrsta informacije, primjera radi, historijske u odnosu na prospektivne informacije, ide u korist njenog uvrštavanja u isti ili u drugi FION, zbog pitanja koja se tiču, na primjer, usporedivosti i/ili razumljivosti;
- *svojstvenost jurisdikciji* – da li faktori svojstveni datoj jurisdikciji, poput pravnih propisa, određuju zahtjeve u pogledu lokacije informacije; i
- *povezanost* – da li potrebno ili nije uspostaviti blisku sponu između dodatnih predviđenih informacija i informacija koje su već uvrštene u postojeći izvještaj. Neophodno je procijeniti povezanost svih informacija a ne samo između novih i postojećih informacija.

8.39 Navedeni faktori, dati sa stanovišta dodavanja novih u postojeći set informacija, se koriste i kod razmatranja da li bi se grupiranje postojećih informacija moglo unaprijediti, što se detaljnije obrađuje u dijelu o organizaciji informacija.

8.40 Zaseban FION može biti neophodan kada:

- se prepoznaju dodatne potrebe korisnika za informacijama koje nisu zadovoljene postojećim izvještajem; i
- zasebnim FION-om koji bi odgovorio na te potrebe bi se vjerovatnije zadovoljili ciljevi financijskog izvještavanja i kvalitativne karakteristike nego uvrštavanjem informacija u postojeći izvještaj.

Principi za lokaciju informacija u okviru izvještaja

8.41 U tački 8.17 ovog poglavlja se navodi da se informacije koje se prikazuju ističu pomoću odgovarajućih tehnika prezentacije a lokacija je jedan od načina da se to postigne. Lokacijom prikazane informacije u okviru izvještaja se osigurava da je ona primjereno istaknuta a ne prikrivena detaljnijim i obimnijim objavljenim informacijama.

8.42 Lokacija informacija u okviru primarnih financijskih izvještaja doprinosi davanju sveobuhvatne financijske slike subjekta.

- 8.43 Kod primarnih financijskih izvještaja, informacije koje se prikazuju se daju o okviru odgovarajućeg izvještaja a one koje se objavljuju idu u bilješke. Razgraničavanjem informacija koje se prikazuju od onih koje se objavljuju kroz njihovu lokaciju se osigurava isticanje onih stavki koje se direktno odnose na pitanja koja se iskazuju, poput financijskog položaja, financijskih rezultata i novčanih tokova subjekta, uz objavljivanje dodatnih detaljnijih informacija u bilješkama.
- 8.44 Kod drugih FION-a, informacije koje se prikazuju mogu se bilo razdvojiti od informacija koje se objavljuju korištenjem različitih lokacija ili smjestiti u istu oblast, ali razdvojiti od informacija koje se objavljuju i istaći pomoću druge tehnike prezentacije.

Organizacija informacija

- 8.45 Kroz organizaciju informacija se oslovljavaju raspored, grupiranje i redoslijed informacija i ono podrazumijeva donošenje odluka o:
- tome kako rasporediti informacije u okviru FION-a; i o
 - ukupnoj strukturi FION-a.
- 8.46 Organizacija informacija podrazumijeva donošenje niza odluka, uključujući odluke o korištenju unakrsnog upućivanja, tabelarnih pregleda, grafikona, naslova, numeriranja i rasporeda stavki u okviru određene komponente izvještaja, kao i odluke o redoslijedu stavki. Organizacija informacija može uticati na njihovo tumačenje od strane korisnika.

Značaj vrsta informacije za organizaciju

- 8.47 Pri odlučivanju o organizaciji informacija u obzir se uzimaju:
- bitni odnosi između informacija; i
 - da li je informacija namijenjena za prikazivanje ili za objavljivanje.

Vrste odnosa

- 8.48 Bitni odnosi uključuju, ali nisu ograničeni na:
- unapređenje;
 - sličnost; i
 - jednaka svrha.
- 8.49 *Unapređenje* – informacija koja se nalazi na jednom mjestu u nekom FION-u se može unaprijediti kroz informacije date na drugim mjestima. Na primjer, budžetske, prospektivne i informacije o učinku usluga unapređuju informacije iz primarnih financijskih izvještaja. Tabelarni prikazi i grafikoni se mogu koristiti da se unaprijedi razumijevanje narativnih informacija. Poveznice na informacije iskazane izvan FION-a mogu unaprijediti razumljivost informacija iskazanih u FION-ima.
- 8.50 *Sličnost* – odnos sličnosti postoji kada su informacije iskazane na jednom mjestu zasnovane na informacijama iskazanim u drugom dijelu FION-a a da te informacije nisu usklađene ili su prošle relativno malo usklađivanje. Primjera radi, ako informacije o učinku usluga sadrže trošak usluga ili vrijednost imovine korištene za pružanje različitih usluga, onda one mogu pomoći pokazati na koji način se ti ukupni iznosi povezuju s rashodom i imovinom iskazanim u primarnim financijskim izvještajima. Drugi primjer bi bio odnos između ukupnog rashoda iskazanog u odnosu na budžet i ukupnog rashoda iskazanog u izvještaju o financijskim rezultatima. Usklađenjem ta dva različita iznosa može se unaprijediti razumijevanje financija subjekta među korisnicima.

8.51 *Jednaka svrha* – odnos jednake svrhe postoji kada informacije iskazane na različitim mjestima doprinose istoj svrsi. Primjer toga bi bilo to kada različiti izvještaji i objavljivanja pružaju informacije potrebne za utvrđivanje odgovornosti za isporučene usluge. Informacije o (a) stvarnom i budžetiranom trošku različitih usluga, (b) financijskim i nefinancijskim resursima koji su korišteni kod pružanja različitih usluga i (c) budućem pružanju različitih usluga mogu se uvrstiti na različitim mjestima. Da bi se jasno ukazalo na postojanje odnosa između dvaju informacija datih na različitim mjestima, može biti primjereno organizovati informacije pomoću tehnika kao što su zajednički naslovi i upućivanje.

8.52 Odnosi mogu postojati između informacija iz različitih:

- FION-a;
- komponenti jednog od FION-a; i
- dijelova neke od komponenti.

Grupisanje informacija

8.53 Tri faktora za koje je u odjeljku o odabiru informacija napomenuto da se mogu koristiti i kod donošenja odluka o lokaciji informacija, konkretno razmatranje spona, vrsta informacija i pitanja svojstvenih jurisdikciji, također se primjenjuju i kod razmatranja da li bi se grupisanje postojećih informacija moglo unaprijediti. Pri odlučivanju o učinkovitom grupisanju informacija razmatraju se spone između setova informacija, vrste različitih setova informacija i, u mjeri u kojoj je moguće, faktori svojstveni datoj jurisdikciji.

Principi za organizaciju informacija

8.54 Organizacijom informacija se:

- pomaže ostvarenje ciljeva financijskog izvještavanja; i
- pomaže da informacije koje se prikazuju zadovolje kvalitativne karakteristike.

8.55 Organizacijom informacijama se:

- pomaže osigurati da su ključne poruke razumljive;
- jasno određuju bitni odnosi;
- primjereno ističu informacije kojima se prenose ključne poruke; i
- olakšava usporedbu.

8.56 Srodne informacije se povezuju primjenom dosljednih naslova, redoslijeda prezentacije i/ili drugim metodama koje odgovaraju datom odnosu i vrsti informacija. Kada se prave poveznice s informacijama koje su iskazane izvan FION-a, bitno je da:

- poveznice s informacijama iz drugih izvora ne podrivaju to da se FION-ima zadovoljavaju date kvalitativne karakteristike; i da
- je datum izdavanja svih takvih povezanih informacija što je moguće bliži datumu izvještavanja primarnih financijskih izvještaja kako bi iskazane informacije bile pravovremene.

Usporedivost

8.57 Pri organizaciji informacija se vodi računa o koristima od dosljedne prezentacije tokom vremena. Dosljednom prezentacijom se pomaže sposobnosti korisnika da razumiju informacije i omogućava njihov pristup informacijama. Ona pomaže ostvariti kvalitativnu karakteristiku usporedivosti.

Principi za organizaciju informacija u okviru primarnih financijskih izvještaja

- 8.58 Informacije koje se prikazuju u primarnim financijskim izvještajima obično su organizovane u brojčane ukupne iznose i podiznose. Njihova organizacija omogućava strukturirani pregled pitanja poput financijskog položaja, financijskih rezultata i novčanih tokova izvještajnog subjekta.
- 8.59 Kada je riječ o primarnim financijskim izvještajima, odnosi mogu postojati između:
- podsetova prikazanih iznosa ili promjena u prikazanim iznosima i njihovih efekata po financijski položaj, financijske rezultate i/ili novčane tokove subjekta;
 - različitih iznosa prikazanih u različitim primarnim financijskim izvještajima, koji svi odražavaju utjecaj istog vanjskog događaja ili zajedno doprinose razumijevanju nekog aspekta financijskog položaja ili financijskih rezultata subjekta; i
 - prikazanih iznosa i s njima povezanih objavljivanja u bilješkama koje daju informacije kojima se pojašnjavaju ili na drugi način korisnicima pomaže razumjeti prikazane stavke.
- 8.60 Organizacija informacija u sklopu primarnih financijskih izvještaja uključuje donošenje odluka o:
- vrsti i broju izvještaja;
 - raščlanjivanju ukupnih iznosa u smislene podkategorije;
 - redoslijedu i grupiranju stavki koje se prikazuju u svakom od izvještaja;
 - određivanju stavki koje će biti objedinjene (zbrajanjem ili oduzimanjem); i
 - određivanju drugih informacija koje će biti uvrštene u izvještaj.
- 8.61 Informacije koje se objavljuju u bilješkama uz primarne financijske izvještaje se organizuju tako da njihovi odnosi sa stavkama iskazanim u primarnim financijskim izvještajima budu jasni. Bilješke čine sastavni dio primarnih financijskih izvještaja.

Principi za organizaciju informacija u okviru drugih FION-a

- 8.62 Kao i kod primarnih financijskih izvještaja, organizacija informacija u drugim FION-ima pomaže osigurati da su ključne poruke prenesene prikazanim informacijama razumljive. Prezentacija koja jasno određuje važne odnose vjerojatno će povećati obim u kojem izvještaj:
- ispunjava ciljeve financijskog izvještavanja; i
 - zadovoljava kvalitativne karakteristike.
- 8.63 Povezivanje srodnih informacija pomaže korisnicima da pronađu bitne informacije. Neke informacije su razumljivije kada se organizuju pomoću grafikona, dijagrama, tabelarnih prikaza, omjera ili ključnih pokazatelja učinka. Druge informacije, opet, se može učinkovitije prezentirati u narativnoj formi. Organizacijom informacija se korisnicima pomaže razumjeti spone između informacija u okviru istog FION-a.
- 8.64 Organizacija informacija omogućava usporedbu tako što se jasno pokazuje koje stavke su slične a koje različite. Usporedivost između perioda se omogućava izbjegavanjem promjena u načinu na koji su informacije organizirane za isti subjekt iz jedne do druge godine, osim kada se takvim promjenama unapređuju relevantnost i razumljivost. Usporedbe između subjekata se olakšavaju kada različiti subjekti organiziraju informacije koje prezentiraju na sličan način

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio Konceptualnog okvira.

Koncepti koji se mogu primijeniti na prezentaciju u FION-ima

- BC8.1 U ovom poglavlju se opisuju koncepti koji se mogu primijeniti na prezentaciju u FION-ima, uključujući kako primarne financijske izvještaje tako i dodatne informacije kojima se unapređuju, dopunjavaju i upotpunjavaju ti izvještaji. Pri izradi poglavlja, u nekim od komentara na Dokument za konsultacije naslovljen „Prezentacija u financijskim izvještajima opće namjene“ (u daljem tekstu: Dokument za konsultacije) i na Prednacrt naslovljen „Prezentacija u financijskim izvještajima opće namjene“ (u daljem tekstu: Prednacrt) izraženo je mišljenje da bi se *IPSASB* trebao fokusirati isključivo na primarne financijske izvještaje. Neki od onih koji su podržavali predloženi sveobuhvatniji pristup su smatrali da koncepti koji proizađu iz toga trebaju biti i dovoljno detaljni da oslove pitanja koja su svojstvena primarnim financijskim izvještajima.
- BC8.2 *IPSASB* smatra da je učinkovita prezentacija informacija kako u primarnim financijskim izvještajima tako i u drugim FION-ima izuzetno bitna za ispunjavanje ciljeva financijskog izvještavanja. Prezentacija informacija u drugim FION-ima predstavlja poseban izazov za *IPSASB* i za autore izvještaja, što razradu konceptata koji se odnose na njih čini ključnom za usmjeravanje ustanovljavanja zahtjeva u pogledu prezentacije koji će biti dati kako u MRSJS-ovima tako i u Uputstvima. Ipak, *IPSASB* je svjestan potrebe da se daju koncepti koji su dovoljno detaljni da bi se mogli primijeniti na primarne financijske izvještaje. U skladu s tim, u ovom poglavlju su opisani koncepti prezentacije za sve FION-e i detaljnije razrađeni koncepti koji se odnose na primarne financijske izvještaje.

Prezentacija u primarnim financijskim izvještajima

- BC8.3 Dodatni detalji o primarnim financijskim izvještajima pružaju se u odgovoru, kao što je ranije navedeno, na potrebe da se osigura da su predloženi koncepti primjenjivi na te financijske izvještaje. Međutim, u ovom poglavlju se ne predlaže broj ili vrsta primarnih financijskih izvještaja koje bi trebalo propisati MRSJS-ovima i u Uputstvima. Takvim pristupom se uvažava činjenica da, na međunarodnoj razini, neki autori tretiraju „primarne“ financijske izvještaje kao minimalni zahtjev, uz ostavljanje određene fleksibilnosti autoru da doda više izvještaja poput, primjera radi, dodatnih izvještaja kojima se pobrojavaju prihvaćene obaveze ili dug javnog sektora, uz primarne financijske izvještaje koje zahtijevaju MRSJS-ovi. Taj pristup ujedno odgovara potrebi da se izbjegne previše precizno određivanje na nivou Konceptualnog okvira.
- BC8.4 U ovom poglavlju se ne nastoji utvrditi popis informacija koje treba uvrstiti u primarne financijske izvještaje, uključujući bilješke. To znači da će koncepti prezentacije primjenjivi na primarne financijske izvještaje ostati relevantni i kada nastanu promjene u oblastima poput:
- vrsta informacija koje su neophodne da se adekvatno zadovolje ciljevi financijskog izvještavanja;
 - informacijske tehnologije koja je dostupna za prezentiranje informacija u FION-ima; i
 - vrsta ekonomskih ili drugih pojava o kojima se prezentiraju informacije u primarnim financijskim izvještajima.

Jezik na kojem se izdaju primarni financijski izvještaji i drugi FION-i

- BC8.5 U nekim od komentara na Prednacrt je izražen stav da jezik (ili jezici) na kojima se izdaju primarni financijski izvještaji i drugi FION-i utiču na to da li će se njima pomoći ispunjenje ciljeva financijskog izvještavanja i ostvariti kvalitativne karakteristike. U odgovoru na to, *IPSASB* se odlučio u ovom poglavlju osloviti pitanje jezika na kojem, odnosno kojima se izdaju FION-i. Kvaliteta prijevoda će se

odraziti na korisnost FION-a za korisnike koji zavise od tog prijevoda. Kvaliteta prijevoda bi trebala biti dovoljna da se osigura da je prevedeno izdanje, odnosno izdanja, vjerno izdanju na izvornom jeziku. Vjeran prijevod omogućava korisnicima da steknu jednako razumijevanje kao i osobe koje govore jezik izvornika i čitaju izdanje na tom jeziku.

Prezentacija, prikazivanje i objavljivanje

- BC8.6 Prilikom izrade ovog poglavlja, predloženo je da se daju opisi „prezentacije“, „prikazivanja“, „objavljivanja“, „osnovnih informacija“ i „dopunskih informacija“. U komentarima su izražena različita mišljenja o tome da li su ti opisi primjereni. Značajna podrška je izražena za opisivanje prezentacije, koja bi uključivala odabir, lokaciju i organizaciju informacija. U nekim od komentara izraženo je protivljenje uvođenju takvih opisa jer su smatrali da tijela koja određuju standarde već uveliko koriste pojmove „prezentacija“ i „objavljivanje“ i da oni imaju općeprihvaćena značenja. U nekim od komentara na Prednacrt je zagovarano usklađivanje terminologije *IPSASB*-a sa terminologijom za prezentaciju u primarnim financijskim izvještajima koju je izradio Odbor za međunarodne računovodstvene standardne prilikom ažuriranja vlastitog Konceptualnog okvira.
- BC8.7 *IPSASB* smatra da bi želja za uvođenjem terminologije koja bi se primjenjivala u odnosu na sve informacije koje se uvrštavaju u FION-e a ne samo one koje se uključuju u primarne financijske izvještaje mogla spriječiti potpuno usklađivanje s terminologijom koja se odnosi samo na primarne financijske izvještaje. Ako se pojam „prezentacija“ odnosi na informacije kojima se prenose ključne poruke u primarnim financijskim izvještajima, onda bi proširivanje njegove upotrebe i na druge informacije koje se uvrštavaju u FION-e promijenilo njegovo značenje. Pojam „prikaz“ ukazuje da se može odabrati da li informacije kojima se prenose ključne poruke uvrstiti u primarne financijske izvještaje ili među druge informacije koje se uključuju u FION-e.
- BC8.8 *IPSASB* smatra da je razlika između prezentacije i objavljivanja kakva se pravi u pojedinim jurisdikcijama, gdje se prezentacija odnosi na postupak iskazivanja informacija u (osnovnim financijskim) izvještajima a objavljivanje na postupak iskazivanja informacija u bilješkama, nije primjerena za koncepte prezentiranja za potrebe FION-a. Svako razlikovanje koje je usmjereno na primarne financijske izvještaje ima ograničenu korisnost i može izazivati zabune u odnosu na druge FION-e mimo primarnih financijskih izvještaja. U kontekstu primarnih financijskih izvještaja, prikazivanje i objavljivanje pomažu da se napravi jasna razlika između postupka iskazivanja informacija u osnovnim financijskim izvještajima, što je prikaz, i postupka iskazivanja informacija u bilješkama uz te izvještaje, što je objavljivanje. Iz tih razloga, *IPSASB* je zadržao opise prezentacije, prikazivanja i objavljivanja date u Prednacrtu, uz izmjenu pojašnjenja istih.
- BC8.9 Opis prezentacije predložen u Dokumentu za konsultacije je obuhvaćao i ono što je prezentacija – odabir, lokacija i organizacija informacija – i ono što bi se trebalo ostvariti prezentacijom – zadovoljiti ciljeve financijskog izvještavanja, potrebe korisnika i kvalitativne karakteristike. Nakon daljeg razmatranja, *IPSASB* je odlučio da bi se razdvajanjem tih dvaju oblasti olakšalo razmatranje pitanja koja se tiču prezentacije. U skladu s tim, prezentacija je opisana kao odabir, lokacija i organizacija informacija. To je ujedno i opis onoga što se prezentacijom nastoji ostvariti a to je pružiti informacije koje doprinose ostvarenju ciljeva financijskog izvještavanja i zadovoljenju kvalitativnih karakteristika, pri tome uvažavajući ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e.

- BC8.10 U nekim od komentara je izražen stav da se pravljjenjem razlike između osnovnih i dopunskih informacija kako je predloženo u Dokumentu za konsultacije implicira da su informacije iz bilješki uz primarne financijske izvještaje manje bitne od informacija u osnovnim financijskim izvještajima i da to stvara hijerarhiju. Iako nije bila namjera *IPSASB*-a da implicira da su dopunske informacije manje bitne od osnovnih, uvažio je izražene razloge za zabrinutost. U skladu s navedenim, *IPSASB* je preispitao potrebu za razdvajanjem osnovnih i dopunskih informacija i zaključio da bi bilo primjerenije ugraditi zamisli povezane s tim dvjema vrstama informacija u opise prikazivanja i objavljivanja u svakom FION-u. Shodno tome, pojmovi osnovne i dopunske informacije nisu korišteni u Prednacrta a opisi prikazivanja i objavljivanja su izmijenjeni kako bi pojašnjavali koje vrste informacija će biti prikazane a koje objavljene, bez impliciranja da je jedna od tih vrsta bitnija od druge. Taj pristup je zastupljen i u ovom poglavlju.
- BC8.11 *IPSASB* je razmotrio i to da li svi FION-i sadrže i informacije koje se prikazuju i informacije koje se objavljuju, te to da li je moguće imati FION samo sa informacijama koje se objavljuju. S obzirom da za svaku vrstu FION-a postoje ključne poruke i da se informacije kojima se prenose te poruke moraju prikazati, *IPSASB* je zaključio da svi FION-i sadrže i informacije koje se prikazuju i informacije koje se objavljuju.

Sveukupni pristup prezentaciji

- BC8.12 U Dokumentu za konsultacije je predložen pristup prezentaciji koji podrazumijeva:
- stavljanje težista na potrebe korisnika da bi se odredili ciljevi prezentacije;
 - primjenjivanje kvalitativnih karakteristika na odluke u vezi s prezentacijom; i
 - određivanje zasebnih koncepata prezentacije, pri čemu su predloženi: Koncept 1. Odabir informacije koje zadovoljavaju potrebe, prolaze test ekonomičnosti i dovoljno su pravovremene; Koncept 2. *Lokacija informacija tako da se zadovolje potrebe korisnika*; i Koncept 3. Organizacija informacija tako da bitni odnosi budu jasni i da se pomaže usporedivost.
- U Dokumentu za konsultacije je predloženo i to da ciljeve prezentacije treba odrediti na nivou standarda, kako bi se primjenjivali u odnosu na konkretne izvještaje, odnosno tematske oblasti iz izvještaja.
- BC8.13 U većini komentara je izraženo slaganje s tim da su potrebe korisnika i ostvarenje kvalitativnih karakteristika bitni za odluke u vezi s prezentacijom. Oni su podržali i određivanje ciljeva prezentacije, ali su zagovarali da se takvi ciljevi uvrste u Konceptualni okvir a ne samo na nivou standarda. Iako je, generalno uzevši, podržana izrada zasebnih prezentacijskih koncepata, u značajnom broju komentara izraženo je neslaganje sa tri predložena prezentacijska koncepta. Neki od njih se nisu slagali s time kako se tim konceptima podcrtavaju određene kvalitativne karakteristike ili ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e i smatrali su da treba osloviti i ostale kvalitativne karakteristike, odnosno ograničenja. Drugi su opet smatrali da se konceptima donosi malo toga novog, ako bilo šta, u dodatku diskusiji o kvalitativnim karakteristikama i ograničenjima u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e iz Poglavlja 3. *Kvalitativne karakteristike*.
- BC8.14 Sve u svemu, *IPSASB* je zaključio da bi jednostavniji, bolje fokusiran pristup koji podrazumijeva da se koncepti iz poglavlja od 1. do 4. direktno primjenjuju na odluke o prezentaciji bio primjereniji. *IPSASB* smatra da se odluke o odabiru, lokaciji i organizaciji informacija donose kao odgovor na potrebe korisnika za informacijama o ekonomskim ili drugim pojavama. Odluke o prezentaciji se donose u nastojanju da se ostvare ciljevi financijskog izvještavanja i one uključuju primjenu kvalitativnih karakteristika i ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e.
- BC8.15 Odluke u vezi s prezentacijom mogu biti bilo (a) odluke koje će voditi izradi novog izvještaja, premještanju informacija iz jednog u drugi izvještaj ili spajanju postojećih izvještaja ili (b) precizne

odluke o odabiru, lokaciji i organizaciji informacija u okviru nekog izvještaja. Bitno je napraviti razliku između te dvije vrste odluka u vezi s prezentacijom u kontekstu sveobuhvatnijeg djelokruga financijskog izvještavanja o kojem je raspravljano u drugom poglavlju. Obje vrste odluka su bitne i ne namjerava se uspostavljati hijerarhija između njih. Razlika je u širini, odnosno redoslijedu odluka. Primjera radi, odluka da se uvede novi izvještaj signalizira da će biti prezentiran širok set informacija. Nakon nje će uslijediti jednako bitne konkretnije odluke o tome šta će biti prezentirano u tom izvještaju.

- BC8.16 Potreba da se napravi razlika između prikazivanja i objavljivanja informacija je sljedeći bitan aspekt sveukupnog pristupa *IPSASB*-a prezentaciji. Primjer detaljne odluke u okviru izvještaja je odluka o tome da li informacije treba prikazati u primarnom financijskom izvještaju ili objaviti u bilješkama.

Ciljevi prezentacije

- BC8.17 Kao što je već navedeno, *IPSASB* je u Dokumentu za konsultacije predložio da se odrede „ciljevi prezentacije“ koji će usmjeravati odluke u vezi s prezentacijom. Iako je u velikom broju komentara podržano određivanje ciljeva prezentacije, *IPSASB* se ipak odlučio da ih ne uvrštava u ovo poglavlje jer bi se time uspostavio nepotreban dodatni nivo ciljeva ispod ciljeva financijskog izvještavanja iz drugog poglavlja. Uspostavljanjem drugog nivoa ciljeva prezentacije bi se mogla izazivati zabuna i odvlačiti pažnja od ciljeva financijskog izvještavanja. Taj pristup je predložen u Prednacrtu i podržan je u većini komentara.

Primjena kvalitativnih karakteristika i ograničenja

- BC8.18 Pri izradi ovog poglavlja, u mnogim komentarima je podržana primjena kvalitativnih karakteristika na odluke u vezi s prezentacijom. Ipak, u nekima od njih je izražena rezerva da ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e nisu adekvatno integrirana u sveukupni pristup prezentaciji. *IPSASB* se slaže s primjenom ograničenja na odluke u vezi s prezentacijom. U skladu s tim, ona su uvrštena u sveukupni pristup prezentaciji i u kasniju obradu primjene tri odluke u vezi s prezentacijom.

Prezentacijski koncepti

- BC8.19 Nakon razmatranja zabrinutosti koja je u primljenim komentarima izražena u odnosu na tri prezentacijska koncepta predložena u Dokumentu za konsultacije i mogućih izmjena kojima bi se osloвила ta zabrinutost, *IPSASB* je zaključio da su ideje u okviru tih koncepata adekvatno obrađene kroz primjenu kvalitativnih karakteristika i ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u FION-e. U skladu s tim, u Prednacrtu su tri prezentacijska koncepta predložena u Dokumentu za konsultacije zamijenili sa preinačenim opisima primjene kvalitativnih karakteristika i ograničenja u pogledu na informacije koje se uvrštavaju u FION-e kod donošenja odluka u vezi s prezentacijom. U većini komentara na Prednacrt je podržana direktna primjena koncepata iz poglavlja od 1. do 4. umjesto izrade posrednog seta bilo prezentacijskih koncepata ili ciljeva prezentacije.

Organizacija informacija: Poveznice na vanjske informacije

BC8.20 U drugom poglavlju Konceptualnog okvira je pojašnjeno da bi se moglo pokazati neophodnim da korisnici FION-a razmotre i informacije iz drugih izvora, uključujući izvještaje o trenutnim i predviđenim ekonomskim uslovima, budžete i predviđanja, te informacije o inicijativama organa vlasti koje se tiču javnih politika a koje nisu iskazane u FION-ima. *IPSASB* je razmatrao da li bi u FION-e trebalo uvrstiti poveznice na takve informacije. Uz uvažavanje rizika da se takvim informacijama ne bi obavezno ostvarivale kvalitativne karakteristike, *IPSASB* je ipak zaključio da bi opisane poveznice mogle pomoći razumljivost. U skladu s tim, pod uslovom da informacije iz vanjskih izvora ne podrivaju ostvarenje kvalitativnih karakteristika, *IPSASB* smatra da FION-i mogu uključivati poveznice na njih.

Dodatak A

Publikacije objavljene u sklopu postupka izrade Konceptualnog okvira

Naslov	Datum izdavanja	Rok za konsultacije
Dokument za konsultacije, <i>Ciljevi financijskog izvještavanja; Djelokrug financijskog izvještavanja; karakteristike informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene; Izvještajni subjekt</i>	30.09.2008. godine	30.03.2009. godine
Dokument za konsultacije, <i>Elementi i priznavanje u primarnim financijskim izvještajima</i>	15.12.2010. godine	14.06.2011. godine
Dokument za konsultacije, <i>Mjerenje imovine i obaveza u primarnim financijskim izvještajima</i>	15.12.2010. godine	14.06.2011. godine
Prvi prednacrt dokumenta, <i>Svrha, pravna snaga i djelokrug; Ciljevi i korisnici; kvalitativne karakteristike; i Izvještajni subjekt</i>	15.12.2010. godine	14.06.2011. godine
Prednacrt dokumenta, <i>Ključne karakteristike javnog sektora s mogućim implikacijama po financijsko izvještavanje</i>	29.04.2011. godine	31.08.2011. godine
Dokument za konsultacije, <i>Prezentacija u financijskim izvještajima opće namjene</i>	29.01.2012. godine	31.05.2012. godine
Drugi prednacrt dokumenta, <i>Elementi i priznavanje u primarnim financijskim izvještajima</i>	07.11.2012. godine	30.04.2013. godine
Treći prednacrt dokumenta, <i>Mjerenje imovine i obaveza u primarnim financijskim izvještajima</i>	07.11.2012. godine	30.04.2013. godine
Četvrti prednacrt dokumenta, <i>Prezentacija u financijskim izvještajima opće namjene</i>	17.04.2013. godine	15.08.2013. godine

International Public Sector Accounting Standards™ (Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor). prednacrt, dokumente za konsultacije, uputstva o preporučenim praksama i druge publikacije IPSASB® objavljuje i prava na njih posjeduje IFAC®.

IPSASB i IFAC ne prihvataju odgovornost za štetu uzrokovanu bilo kojoj osobi koja postupi ili se suzdržava od postupanja u skladu s materijalima iz ove publikacije, bez obzira da li je ta šteta prouzrokovana nemarom ili nastala na drugi način.

Logotip IPSASB, puni i skraćeni nazivi „International Public Sector Accounting Standards Board®“, „IPSASB“, „International Public Sector Accounting Standards“, „IPSAS™“, „Recommended Practice Guidelines“, te logotip *IFAC*-a, naziv „International Federation of Accountants®“ i skraćeni naziv „IFAC“ su zaštićeni znakovi ili registrirani zaštitni znakovi i oznake usluga IFAC.

Copyright© oktobar 2014. godine. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu *IFAC*-a putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

Izdavač:



Ovaj *Konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora, izdanje 2022. godina* razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za tačnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, 2022. Edition* ISBN: 978-1-60815-192-9

ISBN: 978-1-60815-576-7