

**Konceptualni okvir
za finansijsko izvještavanje**

SADRŽAJ

od tačke

STATUS I SVRHA KONCEPTUALNOG OKVIRA	SS1.1
POGLAVLJE 1: CILJ FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA OPĆE NAMJENE	
UVOD	1.1
CILJ, KORISNOST I OGRANIČENJA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA OPĆE NAMJENE	1.2
INFORMACIJE O EKONOMSKIM RESURSIMA IZVJEŠTAJNOG SUBJEKTA, POTRAŽIVANJIMA OD SUBJEKTA I PROMJENAMA U TIM RESURSIMA I POTRAŽIVANJIMA	1.12
Ekonomski resursi i potraživanja	1.13
Promjene u ekonomskim resursima i potraživanjima	1.15
Financijski rezultat koji se temelji na računovodstvenom načelu nastanka događaja	1.17
Financijski rezultat koji se temelji na načelu nastalih novčanih tokova	1.20
Promjene u ekonomskim resursima i potraživanjima koje ne proističu iz financijskog rezultata	1.21
INFORMACIJE O KORIŠTENJU EKONOMSKIH RESURSA SUBJEKTA	1.22
POGLAVLJE 2: KVALITATIVNA OBILJEŽJA KORISNIH FINANCIJSKIH INFORMACIJA	
UVOD	2.1
KVALITATIVNA OBILJEŽJA KORISNIH FINANCIJSKIH INFORMACIJA	2.4
Osnovna kvalitativna obilježja	2.5
Poboljšavajuća kvalitativna obilježja	2.23
TROŠKOVNA OGRANIČENOST KORISNOG FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA	2.39
POGLAVLJE 3: PRIMARNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI I IZVJEŠTAJNI SUBJEKT	
PRIMARNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI	3.1
Cilj i djelokrug primarnih financijskih izvještaja	3.2
Izvještajno razdoblje	3.4
Stanovište usvojeno u primarnim financijskim izvještajima	3.8
Pretpostavka stalnosti poslovanja	3.9
IZVJEŠTAJNI SUBJEKT	3.10
Konsolidirani i nekonsolidirani financijski izvještaji	3.15
POGLAVLJE 4: ELEMENTI PRIMARNIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA	
UVOD	4.1
DEFINICIJA IMOVINE	4.3
Pravo	4.6
Potencijal za donošenje ekonomskih koristi	4.14
Kontrola	4.19
DEFINICIJA OBAVEZE	4.26
Obaveza	4.28
Prijenos ekonomskog resursa	4.36
Sadašnja obaveza proistekla iz prošlih događaja	4.42
IMOVINA I OBAVEZE	4.48
Obračunska jedinica	4.48

Izvršni ugovori	4.56
Suština ugovornih prava i ugovornih obaveza	4.59
DEFINICIJA KAPITALA	4.63
DEFINICIJE PRIHODA I RASHODA	4.68
POGLAVLJE 5: PRIZNAVANJE I PRESTANAK PRIZNAVANJA	
POSTUPAK PRIZNAVANJA	5.1
KRITERIJI ZA PRIZNAVANJE	5.6
Relevantnost	5.12
Vjerodostojno prikazivanje	5.18
PRESTANAK PRIZNAVANJA	5.26
POGLAVLJE 6: MJERENJE	
UVOD	6.1
OSNOVE ZA MJERENJE	6.4
Historijski trošak	6.4
Sadašnja vrijednost	6.10
INFORMACIJE KOJE PRUŽAJU POJEDINE OSNOVE ZA MJERENJE	6.23
Historijski trošak	6.24
Sadašnja vrijednost	6.32
FAKTORI KOJE TREBA UZETI U OBZIR KOD ODABIRA OSNOVE ZA MJERENJE	6.43
Relevantnost	6.49
Vjerodostojno prikazivanje	6.58
Poboljšavajuća kvalitativna obilježja i troškovno ograničenje	6.63
Faktori svojstveni početnom mjerenju	6.77
Više od jedne osnove za mjerenje	6.83
MJERENJE KAPITALA	6.87
TEHNIKE MJERENJA ZASNOVANE NA NOVČANIM TOKOVIMA	6.91
POGLAVLJE 7: PREZENTIRANJE I OBJAVLJIVANJE	
PREZENTIRANJE I OBJAVLJIVANJE KAO INSTRUMENTI KOMUNIKACIJE	7.1
CILJEVI I NAČELA PREZENTIRANJA I OBJAVLJIVANJA	7.4
KLASIFIKACIJA	7.7
Klasifikacija imovine i obaveza	7.9
Klasifikacija kapitala	7.12
Klasifikacija prihoda i rashoda	7.14
OBJEDINJAVANJE	7.20
POGLAVLJE 8: KONCEPTI KAPITALA I OČUVANJA KAPITALA	
KONCEPTI KAPITALA	8.1
KONCEPTI OČUVANJA KAPITALA I UTVRĐIVANJA DOBITI	8.3
USKLAĐENJA U FUNKCIJI OČUVANJA KAPITALA	8.10
DODATAK: DEFINICIJE POJMOVA	

Odobrenje Odbora za *Konceptualni okvir za financijsko izvještavanje* izdano u martu/ožujku 2018. godine

STATUS I SVRHA KONCEPTUALNOG OKVIRA

- SS1.1 *Konceptualni okvir za financijsko izvještavanje* (u daljem tekstu: *Konceptualni okvir*) daje opis cilja i koncepta financijskog izvještavanja opće namjene. Svrha *Konceptualnog okvira* je:
- (a) pomoći Odboru za međunarodne računovodstvene standarde (u daljem tekstu: Odbor) da međunarodne standarde financijskog izvještavanja (u daljem tekstu: standardi) izradi na osnovi dosljednih koncepata;
 - (b) pomoći autorima da izrade dosljedne računovodstvene politike u situacijama kada se na određenu transakciju ili drugi događaj ne odnosi ni jedan konkretan standard, odnosno situacijama kada standard dopušta odabir računovodstvene politike; i
 - (c) pomoći svim stranama u razumijevanju i tumačenju standarda.
- SS1.2 *Konceptualni okvir* nije standard. Ništa u *Konceptualnom okviru* ne poništava bilo koji standard ili zahtjev iz standarda.
- SS1.3 U funkciji ispunjavanja cilja financijskog izvještavanja opće namjene, Odbor u nekim slučajevima može navesti zahtjeve koji odstupaju od aspekata *Konceptualnog okvira*. Kada to napravi, Odbor je dužan objasniti odstupanje u Osnovama za zaključke danog standarda.
- SS1.4 Odbor se može odlučiti s vremena na vrijeme preispitati *Konceptualni okvir*, zasnovano na svojim iskustvima u radu s njim. Preispitivanje *Konceptualnog okvira* neće automatski dovesti do izmjena standarda. Svaka odluka o izmjenama i dopunama standarda zahtijeva da Odbor provede redovni postupak za te namjene, odnosno da uvrsti projekat u svoj plan rada i da izradi izmjene i dopune standarda.
- SS1.5 *Konceptualni okvir* doprinosi ostvarenju misije „IFRS fondacije“ i Odbora, kao dijela te fondacije, da izradi standarde koji unose transparentnost, odgovornost i učinkovitost na financijska tržišta diljem svijeta. Kroz svoje aktivnosti, Odbor služi javnom interesu, potičući povjerenje, rast i dugoročnu financijsku stabilnost globalne ekonomije. *Konceptualni okvir* pruža osnove za standarde koji:
- (a) doprinose transparentnosti kroz unapređenje međunarodne usporedivosti i kvaliteta financijskih informacija, što ulagačima i drugim učesnicima na tržištu omogućava da ekonomske odluke donose na osnovu činjenica;
 - (b) jačaju odgovornost tako što premošćuju razlike u razini informiranosti davatelja kapitala i osoba kojima povjeravaju svoj novac. Standardi zasnovani na *Konceptualnom okviru* osiguravaju informacije koje su potrebne da se rukovodstva mogu pozvati na odgovornost. Kao izvor globalno usporedivih informacija, oni su od ključnog značaja i za regulatorna tijela u cijelom svijetu; i
 - (c) doprinose ekonomskoj učinkovitosti tako što pomažu ulagačima da prepoznaju prilike i rizike diljem svijeta, na taj način unapređujući raspodjelu kapitala. Korištenje jedinstvenog, provjerenog računovodstvenog rječnika izvedenog iz standarda zasnovanih na *Konceptualnom okviru* pomaže poslovnim ljudima sniziti troškove kapitala i smanjuje troškove međunarodnog izvještavanja.

POGLAVLJE 1: CILJ FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA OPĆE NAMJENE

UVOD	1.1
CILJ, KORISNOST I OGRANIČENJA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA OPĆE NAMJENE	1.2
INFORMACIJE O EKONOMSKIM RESURSIMA IZVJEŠTAJNOG SUBJEKTA, POTRAŽIVANJIMA OD SUBJEKTA I PROMJENAMA U TIM RESURSIMA I POTRAŽIVANJIMA	1.12
Ekonomski resursi i potraživanja	1.13
Promjene u ekonomskim resursima i potraživanjima	1.15
Financijski rezultat koji se temelji na računovodstvenom načelu nastanka događaja	1.17
Financijski rezultat koji se temelji na načelu nastalih novčanih tokova	1.20
Promjene u ekonomskim resursima i potraživanjima koje ne proističu iz financijskog rezultata	1.21
INFORMACIJE O KORIŠTENJU EKONOMSKIH RESURSA SUBJEKTA	1.22

Uvod

- 1.1 Cilj sastavljanja financijskih izvještaja opće namjene čini osnovu *Konceptualnog okvira*. Ostali aspekti *Konceptualnog okvira* – kvalitativna obilježja i troškovna ograničenja korisnih financijskih informacija, koncept izvještajnog subjekta, elementi primarnih financijskih izvještaja, priznavanje i prestanak priznavanja, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje – logički proističu iz tog cilja.

Cilj, korisnost i ograničenja financijskog izvještavanja opće namjene

- 1.2 Cilj financijskog izvještavanja opće namjene¹ je pružiti financijske informacije o izvještajnom subjektu koje su korisne postojećim i potencijalnim ulagačima, zajmodavcima i drugim vjerovnicima u donošenju odluka koje se odnose na osiguravanje resursa za taj subjekt.² U te odluke spadaju odluke o:
- (a) kupovini, prodaji ili držanju vlasničkih ili dužničkih instrumenata;
 - (b) davanju ili izmirivanju zajmova i drugih vrsta kredita; te o
 - (c) korištenju prava glasa o postupcima rukovodstva koji utječu na upotrebu ekonomskih resursa subjekta, odnosno primjenu drugih vidova utjecaja na njih.
- 1.3 Odluke opisane u tački 1.2 ovise o povratu koji postojeći ili potencijalni ulagači, zajmodavci i drugi vjerovnici očekuju od, na primjer, dividendi, plaćanja glavnice i kamata ili povećanja tržišnih cijena. Očekivanja ulagača, zajmodavaca i drugih vjerovnika u pogledu povrata ovise o njihovoj procjeni iznosa, vremenske dinamike i neizvjesnosti (izgleda za) budućih neto novčanih priljeva u subjekt i o njihovoj procjeni načina na koji rukovodstvo subjekta upravlja njegovim ekonomskim resursima. Postojeći i potencijalni ulagači, zajmodavci i drugi vjerovnici trebaju informacije koje će im pomoći u tim procjenama.
- 1.4 Da bi izvršili procjene opisane u tački 1.3, postojeći i potencijalni ulagači, zajmodavci i drugi vjerovnici trebaju informacije o:
- (a) ekonomskim resursima subjekta, potraživanjima od njega i svim promjenama u tim resursima, odnosno potraživanjima (vidjeti tačke 1.12–1.21); i tome
 - (b) koliko efikasno i djelotvorno su rukovodstvo i upravni odbor subjekta³ ispunjavali svoje obaveze u pogledu korištenja ekonomskih resursa subjekta (vidjeti tačke 1.22 i 1.23).
- 1.5 Mnogi postojeći i potencijalni ulagači, zajmodavci i drugi vjerovnici ne mogu zahtijevati da im izvještajni subjekt direktno dostavlja financijske informacije koje su im potrebne i za većinu njih se moraju oslanjati na financijske izvještaje opće namjene. Prema tome, oni su primarni korisnici kojima su namijenjeni financijski izvještaji opće namjene.⁴
- 1.6 Međutim, financijski izvještaji opće namjene ne pružaju i ne mogu pružiti sve informacije koje su potrebne postojećim i potencijalnim ulagačima, zajmodavcima i drugim vjerovnicima. Ti korisnici moraju uzeti u obzir relevantne informacije iz drugih izvora, kao što su opći ekonomski uvjeti i očekivanja, politički događaji i politička klima, te izgledi dane grane privrede i privrednog društva.
- 1.7 Svrha financijskih izvještaja opće namjene nije da prikažu vrijednost izvještajnog subjekta već da pruže informacije koje će postojećim i potencijalnim ulagačima, zajmodavcima i drugim vjerovnicima pomoći da procijene tu vrijednost.
- 1.8 Pojedinačni primarni korisnici imaju različite i, moguće je, suprotne potrebe i želje u vezi s informacijama. Kod izrade standarda, Odbor će nastojati da pruži set informacija koji će zadovoljiti potrebe najvećeg mogućeg broja primarnih korisnika. Međutim, fokusiranje na uobičajene potrebe za informacijama ne sprječava izvještajne subjekte da uključe i dodatne informacije koje su naročito korisne konkretnoj podgrupi primarnih korisnika.

1 Kroz cijeli *Konceptualni okvir*, pojmovi „financijski izvještaji“ (‘financial reports’) i „financijsko izvještavanje“ (‘financial reporting’) se odnose na financijske izvještaje opće namjene (general purpose financial reports) i financijsko izvještavanje opće namjene (general purpose financial reporting), osim kada je izričito navedeno drugačije.

2 Kroz cijeli *Konceptualni okvir*, pojam „subjekt“ (‘entity’) se odnosi na izvještajni subjekt (reporting entity), osim kada je izričito navedeno drugačije.

3 Kroz cijeli *Konceptualni okvir*, pojam „rukovodstvo“ (‘management’) se odnosi na rukovodstvo i upravni odbor subjekta, osim kada je izričito navedeno drugačije.

4 Kroz cijeli *Konceptualni okvir*, pojmovi „primarni korisnici“ (‘primary users’) i „korisnici“ (‘users’) se odnose na postojeće i potencijalne ulagače, zajmodavce i vjerovnike koji se za većinu financijskih informacija koje im trebaju moraju oslanjati na financijske izvještaje opće namjene.

- 1.9 I rukovodstvo izvještajnog subjekta je zainteresirano za financijske informacije o subjektu. Međutim, rukovodstvo se ne mora oslanjati na financijske izvještaje opće namjene jer financijske informacije koje su im potrebne mogu pribaviti interno.
- 1.10 Financijski izvještaji opće namjene mogu biti korisni i drugim stranama, kao što su regulatorna tijela i javnost koja ne uključuje ulagače, zajmodavce i druge vjerovnike. Međutim, ti izvještaji nisu primarno usmjereni na te grupe korisnika.
- 1.11 Financijski izvještaji se u velikoj mjeri zasnivaju na procjenama, prosudbama i modelima a ne na preciznim prikazima. *Konceptualnim okvirom* se uvode koncepti na kojima se temelje te procjene, prosudbe i modeli. Ti koncepti su cilj kojem teže Odbor i sastavljači financijskih izvještaja. Kao što je slučaj s većinom ciljeva, tako ni vizija *Konceptualnog okvira* o idealnom financijskom izvještavanju vjerojatno neće biti u potpunosti ostvarena, bar ne u kratkom roku, jer je potrebno vrijeme za razumijevanje, prihvaćanje i implementaciju novih načina analize transakcija i drugih događaja. Ipak, ako želimo da se financijsko izvještavanje razvija kako bi postalo korisnije, postavljanje cilja kojem će se težiti je od presudnog značaja.

Informacije o ekonomskim resursima izvještajnog subjekta, potraživanjima od subjekta i promjenama u tim resursima i potraživanjima

- 1.12 Financijski izvještaji opće namjene pružaju informacije o financijskom položaju izvještajnog subjekta, što podrazumijeva informacije o ekonomskim resursima subjekta i potraživanjima od njega. Financijski izvještaji pružaju i informacije o učincima transakcija i drugih događaja koji mijenjaju ekonomske resurse i potraživanja od izvještajnog subjekta. Obje vrste informacija su korisne za donošenje odluka koje se odnose na osiguranje resursa subjektu.

Ekonomski resursi i potraživanja

- 1.13 Informacije o prirodi i iznosima ekonomskih resursa izvještajnog subjekta i potraživanja od njega mogu pomoći korisnicima da prepoznaju financijske prednosti i slabosti subjekta. Te informacije mogu pomoći korisnicima da procijene likvidnost i solventnost izvještajnog subjekta, njegove potrebe za dodatnim financiranjem i vjerojatnost da će biti uspješan u pribavljanju tog financiranja. Te informacije korisnicima mogu pomoći da procijene i to kako rukovodstvo subjekta upravlja njegovim ekonomskim resursima. Informacije o prioritetima i zahtjevima za plaćanje postojećih potraživanja pomažu korisnicima u predviđanju kako će budući novčani tokovi biti raspodijeljeni između strana koje imaju potraživanja od izvještajnog subjekta.
- 1.14 Različite vrste ekonomskih resursa različito utječu na procjenu korisnika o izgledima subjekta u pogledu budućih novčanih tokova. Neki budući novčani tokovi proizlaze direktno iz postojećih ekonomskih resursa, kao što su potraživanja od kupaca. Ostali novčani tokovi proizlaze iz korištenja kombinacije nekoliko resursa za proizvodnju i prodaju dobara ili usluga kupcima. Iako se ti novčani tokovi ne mogu identificirati s pojedinim ekonomskim resursima (ili potraživanjima), korisnici financijskih izvještaja trebaju znati prirodu i iznos resursa koji su raspoloživi za korištenje u poslovanju izvještajnog subjekta.

Promjene u ekonomskim resursima i potraživanjima

- 1.15 Promjene u ekonomskim resursima izvještajnog subjekta i potraživanjima od njega proističu iz financijskog rezultata subjekta (vidjeti tačke 1.17–1.20.) i iz drugih događaja ili transakcija, kao što su izdavanje dužničkih ili vlasničkih instrumenata (vidjeti tačku 1.21). Da bi pravilno procijenili kako izgleda za buduće neto novčane priljeve u korist izvještajnog subjekta tako i način na koji rukovodstvo subjekta upravlja njegovim ekonomskim resursima, korisnici moraju biti u stanju prepoznati ove dvije vrste promjena.
- 1.16 Informacije o financijskom rezultatu izvještajnog subjekta pomažu korisnicima da razumiju povrat koji je subjekt ostvario na svoje ekonomske resurse. Informacije o povratu koji je subjekt ostvario mogu korisnicima pomoći da procijene način na koji rukovodstvo upravlja njegovim ekonomskim resursima. Informacije o promjenjivosti i komponentama tog povrata su također značajne, naročito u procjenjivanju neizvjesnosti budućih novčanih tokova. Informacije o ranijim financijskim rezultatima izvještajnog subjekta i o tome kako je njegovo rukovodstvo izvršavalo svoje rukovodne dužnosti obično pomažu u predviđanju budućih povrata subjekta na njegove ekonomske resurse.

Financijski rezultat koji se temelji na računovodstvenom načelu nastanka događaja

- 1.17 Računovodstveno načelo nastanka događaja pokazuje učinke transakcija i drugih događaja i okolnosti na ekonomske resurse izvještajnog subjekta i potraživanja od njega u razdobljima u kojima ti učinci nastaju, čak i kada se novčani primici i plaćanja proistekli iz njih izvrše u nekom drugom razdoblju. Ovo je važno zato što informacije o ekonomskim resursima izvještajnog subjekta i potraživanjima od njega, te promjenama u tim resursima i potraživanjima tokom razdoblja pružaju bolju osnovu za procjenjivanje prošlih i budućih rezultata subjekta od informacija samo o novčanim primicima i isplatama izvršenim u tom razdoblju.
- 1.18 Informacije o financijskom rezultatu izvještajnog subjekta tokom razdoblja, koje se odražavaju u promjenama u njegovim ekonomskim resursima i potraživanjima, koje ne podrazumijevaju pribavljanje dodatnih resursa direktno od ulagača i vjerovnika (vidjeti tačku 1.21), korisne su za procjenjivanje ranije i buduće sposobnosti subjekta da stvara neto novčane priljeve. Te informacije pokazuju u kojoj je mjeri izvještajni subjekt povećao svoje raspoložive ekonomske resurse, a time i svoj kapacitet za stvaranje neto novčanih priljeva kroz svoje poslovanje, a ne pribavljanjem dodatnih resursa direktno od ulagača i vjerovnika. Informacije o financijskom rezultatu izvještajnog subjekta tokom razdoblja također mogu pomoći korisnicima da procjene na koji način je rukovodstvo subjekta upravljalo njegovim ekonomskim resursima.
- 1.19 Informacije o financijskom rezultatu izvještajnog subjekta tokom razdoblja također mogu ukazivati na to u kojoj su mjeri događaji poput promjena u tržišnim cijenama ili kamatnim stopama povećali ili smanjili ekonomske resurse izvještajnog subjekta i potraživanja od njega, čime su utjecali na sposobnost subjekta da stvara neto novčane priljeve.

Financijski rezultat koji se temelji na načelu nastalih novčanih tokova

- 1.20 Informacije o novčanim tokovima izvještajnog subjekta tokom razdoblja također pomažu korisnicima da procijene sposobnost subjekta da stvara buduće neto novčane priljeve i kako rukovodstvo subjekta upravlja njegovim ekonomskim resursima. One pokazuju na koji način izvještajni subjekt stiče i troši novac, uključujući informacije o zaduživanju i otplati dugovanja, novčanim dividendama i drugim vrstama raspodjele novca ulagačima, te druge faktore koji mogu uticati na likvidnost ili solventnost subjekta. Informacije o novčanim tokovima pomažu korisnicima da razumiju poslovanje izvještajnog subjekta, procijene njegove financijske i ulagačke aktivnosti, njegovu likvidnost, odnosno solventnost i protumače druge informacije o financijskim rezultatima.

Promjene u ekonomskim resursima i potraživanjima koje ne proističu iz financijskog rezultata

- 1.21 Pored financijskog rezultata, ekonomski resursi izvještajnog subjekta i potraživanja od njega se mogu mijenjati i iz drugih razloga, kao što je izdavanje dužničkih ili vlasničkih instrumenata. Informacije o ovakvoj vrsti promjena su neophodne kako bi korisnici stekli potpuno razumijevanje o tome zašto je došlo do promjena u ekonomskim resursima izvještajnog subjekta i potraživanjima od njega te implikacija tih promjena na buduće financijske rezultate subjekta.

Informacije o korištenju ekonomskih resursa subjekta

- 1.22 Informacije o tome koliko učinkovito i djelotvorno je rukovodstvo izvještajnog subjekta izvršavalo svoje dužnosti u pogledu korištenja njegovih ekonomskih resursa pomažu korisnicima procijeniti kako je rukovodstvo upravljalo tim resursima. Takve su informacije korisne i kod predviđanja koliko učinkovito i djelotvorno će rukovodstvo ekonomske resurse subjekta koristiti u budućim razdobljima, i prema tome, mogu biti korisne i za procjenu izgleda subjekta za buduće neto novčane priljeve.
- 1.23 Primjeri odgovornosti rukovodstva da koristi ekonomske resurse subjekta uključuju zaštitu tih resursa od nepovoljnih efekata ekonomskih faktora, kao što su cijene i tehnološke promjene, te osiguravanje da subjekt postupa u skladu s primjenjivim zakonima, drugim pravnim propisima i odredbama ugovora.

POGLAVLJE 2: KVALITATIVNA OBILJEŽJA KORISNIH FINANCIJSKIH INFORMACIJA

UVOD	2.1
KVALITATIVNA OBILJEŽJA KORISNIH FINANCIJSKIH INFORMACIJA	2.4
Osnovna kvalitativna obilježja	2.5
Relevantnost	2.6
<i>Značajnost</i>	2.11
Vjerodostojno prikazivanje	2.12
Primjena osnovnih kvalitativnih obilježja	2.20
Poboljšavajuća kvalitativna obilježja	2.23
Usporedivost	2.24
Provjerljivost	2.30
Pravovremenost	2.33
Razumljivost	2.34
Primjena poboljšavajućih kvalitativnih obilježja	2.37
TROŠKOVNA OGRANIČENOST KORISNOG FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA	2.39

Uvod

- 2.1 Kvalitativna obilježja korisnih financijskih informacija koja se razmatraju u ovom poglavlju identificiraju vrste informacija za koje je vjerojatno da će najviše koristiti postojećim i potencijalnim ulagačima, zajmodavcima i drugim vjerovnicima kod donošenja odluka o izvještajnom subjektu na osnovu informacija iz njegovog financijskog izvještaja (financijske informacije).
- 2.2 Financijski izvještaji pružaju informacije o ekonomskim resursima izvještajnog subjekta, potraživanjima od njega i učincima transakcija i drugih događaja i okolnosti koje mijenjaju te resurse i potraživanja. (Ove informacije se u *Konceptualnom okviru* nazivaju informacije o ekonomskim pojavama.). Neki financijski izvještaji također uključuju i objašnjenja o očekivanjima i strategijama rukovodstva za izvještajni subjekt, kao i druge vrste informacija koje se tiču mogućih budućih kretanja.
- 2.3 Kvalitativna obilježja korisnih financijskih informacija⁵ odnose se na financijske informacije koje su dane u primarnim financijskim izvještajima, kao i na financijske informacije osigurane na druge načine. Slično važi i za troškove, koji predstavljaju sveprisutno ograničenje sposobnosti izvještajnog subjekta da pruži korisne financijske informacije. Međutim, razmatranja u primjeni kvalitativnih obilježja i troškovnih ograničenja mogu biti različita za različite vrste informacija. Na primjer, njihova primjena u odnosu na informacije koje se tiču mogućih budućih kretanja može biti drugačija od njihove primjene na informacije o postojećim ekonomskim resursima i potraživanjima, te na primjene u tim resursima i potraživanjima.

Kvalitativna obilježja korisnih financijskih informacija

- 2.4 Da bi financijske informacije bile korisne, moraju biti relevantne i vjerodostojno prikazivati ono što im je namjera da prikažu. Njihova korisnost se povećava ako su usporedive, provjerljive, pravovremene i razumljive.

Osnovna kvalitativna obilježja

- 2.5 Osnovna kvalitativna obilježja su relevantnost i vjerodostojno prikazivanje.

Relevantnost

- 2.6 Relevantne financijske informacije mogu utjecati na odluke koje donose korisnici. One na odluku mogu utjecati čak i ako se neki korisnici opredijele da ih ne koriste, odnosno ako o njima već imaju saznanja iz drugih izvora.
- 2.7 Financijske informacije mogu utjecati na odluke ako imaju vrijednost predviđanja, potvrdnu vrijednost ili oboje.
- 2.8 Financijske informacije imaju vrijednost predviđanja ako se mogu koristiti kao ulazne informacije za postupke koje korisnici primjenjuju za predviđanje budućih ishoda. Financijske informacije ne moraju biti predviđanja ili prognoze da bi imale vrijednost predviđanja. Korisnici upotrebljavaju financijske informacije koje imaju vrijednost predviđanja da bi izradili vlastite prognoze.
- 2.9 Financijske informacije imaju potvrdnu vrijednost ako pružaju povratnu informaciju (potvrdu ili promjenu) o prethodnim procjenama.
- 2.10 Potvrdna i vrijednost predviđanja financijskih informacija su međusobno povezane. Informacije koje imaju vrijednost predviđanja često imaju i potvrdnu vrijednost. Na primjer, informacije o prihodima za tekuću godinu, koje se mogu koristiti kao osnova za predviđanje prihoda u narednim godinama, također se mogu i uspoređivati s predviđanjima prihoda za tekuću godinu koja su napravljena u prethodnim godinama. Rezultati tih usporedbi mogu pomoći korisniku da ispravi i poboljša postupke koji su korišteni kod izrade tih ranijih predviđanja.

Značajnost

- 2.11 Informacija je značajna ako se razumno može očekivati da će njezino izostavljanje, pogrešno prikazivanje ili prikrivanje utjecati na odluke koje primarni korisnici financijskih izvještaja opće namjene (vidjeti tačku 1.5) donose na osnovu tih izvještaja, a koji daju financijske informacije o određenom izvještajnom subjektu. Drugim riječima, značajnost je aspekt relevantnosti svojstven konkretnom subjektu koji se temelji na prirodi ili veličini, odnosno i na vrsti i na veličini stavki na koje se informacije odnose u kontekstu zasebnog financijskog izvještaja subjekta. U skladu s tim, Odbor ne može postaviti jedinstveni kvantitativni prag značajnosti niti unaprijed odrediti šta može biti značajno u određenoj situaciji.

⁵ Kroz cijeli *Konceptualni okvir*, pojmovi „kvalitativna obilježja“ (*‘qualitative characteristics’*) i „troškovna ograničenja/ograničenost“ (*‘cost constraint’*) se odnose na kvalitativna obilježja i troškovna ograničenja korisnih financijskih informacija.

Vjerodostojno prikazivanje

- 2.12 Financijski izvještaji daju prikaz ekonomskih pojava izraženo riječima i brojevima. Da bi bile korisne, financijske informacije ne samo da moraju predstavljati relevantne pojave već i vjerodostojno prikazati suštinu pojava koje im je namjera da prikažu. U mnogim okolnostima, suština ekonomske pojave i njena pravna forma su isto. Onda kada to nisu, pružanje samo informacija o njejoj pravnoj formi ne bi se smatralo vjerodostojnim prikazivanjem ekonomske pojave (vidjeti tačke 4.59–4.62).
- 2.13 Da bi bio savršeno vjerodostojan, prikaz treba imati tri obilježja – biti potpun, neutralan i bez grešaka. Naravno, savršenstvo se rijetko ili nikad se ne postiže. Cilj Odbora je da se te kvalitete ostvare u najvećoj mogućoj mjeri.
- 2.14 Potpuni prikaz obuhvaća sve informacije potrebne da korisnik razumije pojavu koja se prikazuje, uključujući sve neophodne opise i objašnjenja. Na primjer, potpuni prikaz grupe imovine bi uključivao, najmanje, opis prirode imovine u grupi, numerički prikaz svake pojedinačne stavke imovine iz grupe i opis toga šta predstavlja dani numerički prikaz (na primjer, historijski trošak ili fer vrijednost). Za neke stavke, potpuni prikaz može podrazumijevati i objašnjenje značajnih činjenica o kvaliteti i prirodi stavki, faktora i okolnosti koji mogu uticati na njihovu kvalitetu i prirodu, kao i postupka koji je korišten za utvrđivanje numeričkog prikaza.
- 2.15 Neutralni prikaz je nepristran u odabiru ili prezentiranju financijskih informacija. Neutralan prikaz nije iskrivljen, ponderiran, ne potencira niti umanjuje, odnosno na drugi način manipulira podacima kako bi povećala vjerojatnost da će korisnici financijske informacije prihvatiti na pozitivan ili negativan način. Neutralne informacije ne znače informacije bez svrhe ili utjecaja na ponašanje već upravo suprotno, relevantne financijske informacije, po svojoj definiciji, imaju sposobnost da utiču na odluke korisnika.
- 2.16 Neutralnost podupire korištenje razboritosti. Razboritost podrazumijeva oprezno pristupanje donošenju prosudbi u uvjetima neizvjesnosti. Korištenje razboritosti znači da imovina i prihodi nisu precijenjeni a obaveze i rashodi podcijenjeni.⁶ Isto tako, razboritost ne dopušta precjenjivanje imovine ili prihoda, odnosno podcijenjivanje obaveza ili rashoda. Takvo pogrešno prikazivanje može dovesti do precjenjivanja, odnosno podcijenjivanja prihoda ili rashoda i u budućim razdobljima.
- 2.17 Korištenje razboritosti ne podrazumijeva potrebu za asimetrijom kao što je, na primjer, sistemska potreba za uvjerljivim dokazima koji podržavaju priznavanje imovine ili prihoda od priznavanja obaveza ili rashoda. Takva asimetrija nije kvalitativno obilježje korisnih financijskih informacija. Ipak, neki standardi mogu uključivati asimetrične zahtjeve ako je to posljedica odluke čija namjera je odabrati najrelevantnije informacije koje vjerodostojno prikazuju ono što im je namjera da prikažu.
- 2.18 Vjerodostojno prikazivanje ne podrazumijeva tačnost u svakom pogledu. Bez grešaka znači da nema grešaka ili propusta u opisu pojave i da je postupak koji je korišten za sastavljanje prezentiranih informacija odabran i primijenjen bez grešaka u samom postupku. U tom kontekstu, bez grešaka ne znači savršenu tačnost u svakom pogledu. Na primjer, procjena neuočljive cijene ili vrijednosti ne može se odrediti kao tačna ili kao netačna, ali prikazivanje te procjene može biti vjerodostojno ako je dani iznos jasno i tačno opisan kao procjena, ako su objašnjeni priroda i ograničenja postupka procjenjivanja i ako nisu pravljene greške u odabiru i primjeni odgovarajućeg postupka za procjenu.
- 2.19 Kada novčane iznose u financijskim izvještajima nije moguće direktno vidjeti i, umjesto toga, moraju biti procijenjeni, javlja se neizvjesnost mjerenja. Korištenje razumnih procjena predstavlja ključni dio izrade financijskih informacija i ne podriva njihovu korisnost ako su procjene jasno i tačno opisane i objašnjene. Čak ni kada je neizvjesnost mjerenja velika, to ne mora obavezno značiti da takva procjena neće dati korisne informacije (vidjeti tačku 2.22).

Primjena osnovnih kvalitativnih obilježja

- 2.20 Informacije moraju biti relevantne i pružati vjerodostojan prikaz onoga što namjeravaju predstavljati ako im je namjera da budu korisne. Ni vjerodostojno prikazivanje nerelevantne pojave ni nevjerodostojno prikazivanje relevantne pojave ne mogu pomoći korisnicima da donesu kvalitetne odluke.
- 2.21 Najefikasniji i najdjelotvorniji postupak za primjenjivanje osnovnih kvalitativnih obilježja bi u pravilu bio sljedeći (ovisno o učincima poboljšavajućih obilježja i troškovnih ograničenja koja se u ovom primjeru ne razmatraju). Prvo, identificirati ekonomsku pojavu informacija koje bi mogle biti korisne korisnicima financijskih informacija izvještajnog subjekta. Drugo, identificirati vrstu informacija o toj pojavi koja bi bile najrelevantnija. Treće, utvrditi da li su te informacije raspoložive i mogu li pružiti vjerodostojan prikaz dane ekonomske pojave. Ako jesu, postupak zadovoljavanja osnovnih kvalitativnih obilježja tu završava. Ako nisu, postupak se ponavlja za sljedeću najrelevantniju vrstu informacija.

⁶ Definicije imovine (*assets*), obaveza (*liabilities*), prihoda (*income*) i rashoda (*expenses*) su dane u Tabeli 4.1. Oni predstavljaju elemente primarnih financijskih izvještaja.

- 2.22 U nekim slučajevima, može se pokazati neophodnim iznaći ravnotežu između osnovnih kvalitativnih obilježja da bi se ispunio cilj financijskog izvještavanja a to je pružiti korisne informacije o ekonomskim pojavama. Na primjer, najrelevantnija informacija o pojavi može biti vrlo neizvjesna procjena. U određenim situacijama, sama razina neizvjesnosti mjerenja uključena u pravljenje te procjene može biti toliko visoka da bi moglo biti upitno da li bi ta procjena dala dovoljno vjerodostojan prikaz pojave. U nekim od tih situacija, najkorisnija informacija može biti vrlo neizvjesna procjena, popraćena opisom procjene i objašnjenjem neizvjesnosti koje utječu na nju. U drugim slučajevima, ako ta informacija ne bi dala dovoljno vjerodostojan prikaz te pojave, najkorisnija informacija može uključivati procjenu druge vrste, koja je nešto manje relevantna, ali je podložna manjoj neizvjesnosti mjerenja. U rijetkim okolnostima se može desiti i da ni jedna procjena ne daje korisne informacije. U takvim okolnostima, može biti neophodno pružiti informacije koje se ne oslanjaju na procjenu.

Poboljšavajuća kvalitativna obilježja

- 2.23 Usporedivost, povjerljivost, pravovremenost i razumljivost su kvalitativna obilježja koja povećavaju korisnost informacija koje su i relevantne i daju vjerodostojan prikaz onoga što im je namjera da prikažu. Poboljšavajuća kvalitativna obilježja također mogu pomoći u određivanju koji od dva načina se treba koristiti za predstavljanje neke pojave, ako se smatra da oba pružaju jednako relevantne informacije i jednako vjerodostojan prikaz te pojave.

Usporedivost

- 2.24 Odluke korisnika podrazumijevaju odabir između raspoloživih alternativa, na primjer, prodaje ili držanja ulaganja, ili ulaganje u jedan ili u drugi izvještajni subjekt. U skladu s tim, informacije o izvještajnom subjektu su korisnije ako se mogu usporediti sa sličnim informacijama o drugim subjektima i sličnim informacijama o istom subjektu za neko drugo razdoblje ili drugi datum.
- 2.25 Usporedivost je kvalitativno obilježje koje omogućava korisnicima da identificiraju i razumiju sličnosti i razlike između stavki. Za razliku od drugih kvalitativnih obilježja, usporedivost se ne odnosi samo na jednu stavku već uspoređivanje zahtijeva najmanje dvije stavke.
- 2.26 Dosljednost, iako je povezana sa usporedivošću, ne znači istu stvar. Dosljednost se odnosi na korištenje istih metoda za iste stavke, bilo od jednog do drugog razdoblja za isti izvještajni subjekt ili u okviru istog razdoblja za različite subjekte. Usporedivost je cilj a dosljednost pomaže da se taj cilj ostvari.
- 2.27 Usporedivost ne znači jednoobraznost. Da bi informacije bile usporedive, slične stvari moraju izgledati slično a različite različito. Usporedivost financijskih informacija se ne poboljšava time što se različite stvari prikazuju sličnima, baš kao što se ne poboljšava ni time što se slične stvari prikazuju različitim.
- 2.28 Određeni stupanj usporedivosti će se vjerojatno dobiti zadovoljavanjem osnovnih kvalitativnih obilježja. Vjerodostojno prikazivanje relevantne ekonomske pojave bi prirodno trebalo da posjeduje određeni stupanj usporedivosti s vjerodostojnim prikazivanjem slične relevantne ekonomske pojave od strane drugog izvještajnog subjekta.
- 2.29 Iako se ista ekonomska pojava može vjerodostojno prikazati na više načina, dopuštanjem korištenja alternativnih računovodstvenih metoda za iste ekonomske pojave smanjuje se usporedivost.

Provjerljivost

- 2.30 Provjerljivost pomaže da se korisnicima pruži uvjerenje da informacije vjerodostojno prikazuju ekonomske pojave koje im je namjera da prikažu. Provjerljivost znači da različiti dobro obaviješteni i neovisni promatrači mogu da postignu konsenzus, mada ne nužno i potpunu suglasnost, da određeni opis predstavlja vjerodostojan prikaz. Kvantificirane informacije ne moraju biti procjena u jednoj točki da bi se mogle provjeriti. Također se može provjeriti i cijeli raspon mogućih iznosa i s njima povezanih vjerojatnosti.
- 2.31 Provjera može biti direktna a ili indirektna. Direktna provjera predstavlja provjeru iznosa ili nekog drugog prikaza direktnim promatranjem, na primjer, brojanjem novca. Indirektna provjera se odnosi na provjeru ulaznih podataka za model, formulu ili neke drugu tehniku i ponovno izračunavanje izlaznih podataka korištenjem iste metodologije. Primjer je provjeravanje knjigovodstvene vrijednosti zaliha kroz provjeru ulaznih vrijednosti (količina i troškova) i ponovno obračunavanje krajnjeg stanja zaliha korištenjem iste pretpostavke o toku troškova (na primjer, korištenjem FIFO metode 'prva ulazna vrijednost je prva izlazna vrijednost').
- 2.32 Možda neće biti moguće provjeriti neka objašnjenja i financijske informacije koje se tiču mogućih budućih kretanja sve do tog budućeg razdoblja, a možda ni tada. Da bi se korisnicima pomoglo da odluče hoće li koristiti te informacije, obično je neophodno da se objave pretpostavke na kojima se zasnivaju informacije, metode prikupljanja informacija i drugi faktori i okolnosti koji potkrepljuju informacije.

Pravovremenost

- 2.33 Pravovremenost znači da donositelji odluka raspoložu informacijama na vrijeme da bi mogle da utječu na njihove odluke. Općenito, što su informacije starije, to su manje korisne. Međutim, neke informacije mogu biti aktuelne i dugo nakon isteka izvještajnog razdoblja zato što, na primjer, neki korisnici možda trebaju identificirati i procijeniti trendove.

Razumljivost

- 2.34 Klasificiranje, opisivanje i prezentiranje informacija na jasan i sažet način čini ih razumljivim.
- 2.35 Neke pojave su po svojoj prirodi složene i nije ih lako učiniti razumljivim. Isključivanje informacija o takvim pojavama iz financijskih izvještaja bi moglo doprinijeti da informacije u tim izvještajima budu lakše razumljive. Međutim, takvi izvještaji bi bili nepotpuni i stoga bi mogli dovesti u zabludu.
- 2.36 Financijski izvještaji se sastavljaju za korisnike koji posjeduju razumno poznavanje poslovnih i ekonomskih aktivnosti i koji informacije proučavaju i analiziraju s dužnom pažnjom. S vremena na vrijeme, čak i dobro obaviještenim i pažljivim korisnicima može zatrebati pomoć savjetnika da bi razumjeli informacije o složenim ekonomskim pojavama.

Primjena poboljšavajućih kvalitativnih obilježja

- 2.37 Poboljšavajuća kvalitativna obilježja se trebaju ostvarivati u najvećoj mogućoj mjeri. Međutim, ona, bilo pojedinačno ili skupno, ne mogu učiniti korisnim informacije koje nisu relevantne, odnosno koje ne daju vjerodostojan prikaz onoga što im je namjera prikazati.
- 2.38 Primjena poboljšavajućih kvalitativnih obilježja je iterativni postupak koji ne prati neki propisani redoslijed. Nekad će se značaj jednog poboljšavajućeg kvalitativnog obilježja možda morati umanjiti da bi se od drugog kvalitativnog obilježja dobio maksimum. Na primjer, privremeno smanjenje usporedivosti kao posljedica prospektivne primjene novog standarda može biti korisno za poboljšavanje relevantnosti ili vjerodostojnog prikazivanje na duži rok. Odgovarajuća objavljivanja mogu djelomično nadoknaditi nedostatak usporedivosti.

Troškovna ograničenost korisnog financijskog izvještavanja

- 2.39 Trošak predstavlja sveprisutno ograničenje informacija koje se mogu pružiti financijskim izvještavanjem. Izvještavanje o financijskim informacijama nameće troškove i važno je da su ti troškovi opravdani koristima izvještavanja o tim informacijama. Potrebno je razmotriti nekoliko vrsta troškova i koristi.
- 2.40 Pružatelji financijskih informacija ulažu većinu napora u prikupljanje, obradu, provjeravanje i objavljivanje financijskih informacija, ali korisnici su ti koji u konačnici snose te troškove u vidu smanjenih povrata. Korisnici financijskih informacija također snose i troškove analiziranja i tumačenja pruženih informacija. Ako se potrebne informacije ne pruže, korisnici imaju dodatne troškove da ih pribave iz drugih izvora ili ih procijene.
- 2.41 Izvještavanje o financijskim informacijama koje su relevantne i vjerodostojno prikazuju ono što im je namjera da prikažu pomaže korisnicima da donesu odluke s većim uvjerenjem. To rezultira efikasnijim funkcioniranjem tržišta kapitala i nižim troškom kapitala za ekonomiju u cjelini. Njegova korist za pojedinačne ulagače, zajmodavce ili druge vjervnike se ogleda i u tome da odluke donose na osnovu bolje informiranosti. Međutim, financijski izvještaji opće namjene ne mogu pružiti sve informacije koje svaki korisnik smatra relevantnim.
- 2.42 U primjenjivanju troškovnog ograničenja, Odbor ocjenjuje da li koristi izvještavanja određene informacije opravdavaju troškove koji nastaju pružanjem i korištenjem te informacije. Kada primjenjuje troškovno ograničenje u izradi prijedloga standarda, Odbor traži od pružatelja financijskih informacija, korisnika, revizora, akademika i drugih strana da mu dostave informacije o očekivanoj prirodi i količini koristi i troškova tog standarda. U većini situacija, procjene se zasnivaju na kombinaciji kvantitativnih i kvalitativnih informacija.
- 2.43 Zbog prirodene subjektivnosti, različite osobe će različito procijeniti troškove i koristi izvještavanja o određenim stavkama financijskih informacija. Odbor, stoga, nastoji razmotriti troškove i koristi u vezi s financijskim izvještavanjem općenito a ne samo u odnosu na pojedinačne izvještajne subjekte. To ne znači da procjene troškova i koristi uvijek opravdavaju iste zahtjeve u pogledu izvještavanja za sve subjekte. Razlike mogu biti primjerene zbog različitih veličina subjekata, različitih načina prikupljanja kapitala (javno ili privatno), potreba različitih korisnika ili drugih faktora.

POGLAVLJE 3: PRIMARNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI I IZVJEŠTAJNI SUBJEKT

PRIMARNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI	3.1
Cilj i djelokrug primarnih financijskih izvještaja	3.2
Izveštajno razdoblje	3.4
Stanovište usvojeno u primarnim financijskim izvještajima	3.8
Pretpostavka stalnosti poslovanja	3.9
IZVJEŠTAJNI SUBJEKT	3.10
Konsolidirani i nekonsolidirani financijski izvještaji	3.15

Primarni financijski izvještaji

- 3.1 U poglavljima 1 i 2 obrađuju se informacije koje se daju u sklopu financijskih izvještaja opće namjene a u poglavljima od 3 do 8 informacije kakve se objavljuju u posebnim financijskim izvještajima opće namjene, koji predstavljaju poseban vid financijskih izvještaja opće namjene. Primarni financijski izvještaji⁷ pružaju informacije o ekonomskim resursima izvještajnog subjekta, potraživanjima od njega i promjenama u tim resursima i potraživanjima koji zadovoljavaju definicije navedenih elemenata primarnih financijskih izvještaja (vidjeti Tabelu 4.1).

Cilj i djelokrug primarnih financijskih izvještaja

- 3.2 Cilj primarnih financijskih izvještaja je pružiti financijske informacije o imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima izvještajnog subjekta⁸ koje korisnicima primarnih financijskih izvještaja mogu biti korisne da procijene izgleda za buduće neto novčane priljeve u izvještajni subjekt i način na koji rukovodstvo subjekta upravlja njegovim ekonomskim resursima (vidjeti tačku 1.3).
- 3.3 Te informacije se daju:
- (a) u izvještaju o financijskom položaju, kroz priznavanje imovine, obaveza i kapitala;
 - (b) u izvještaju(ima) o financijskom rezultatu,⁹ kroz priznavanje prihoda i rashoda; i
 - (c) u drugim izvještajima i bilješkama, kroz prikazivanje i objavljivanje informacija o:
 - (i) priznatoj imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima (vidjeti tačku 5.1), uključujući informacije o njihovoj prirodi i o rizicima koji proističu iz te priznate imovine i obaveza;
 - (ii) imovini i obavezama koji nisu priznati (vidjeti tačku 5.6), uključujući informacije o njihovoj prirodi i rizicima koji proističu iz njih;
 - (iii) novčanim tokovima;
 - (iv) doprinosu nositelja rezidualnih potraživanja i raspodjelama u njihovu korist; i o
 - (v) metodama, pretpostavkama i prosudbama koje su korištene kod procjenjivanja prezentiranih ili objavljenih iznosa i o promjenama tih metoda, pretpostavki i prosudbi.

Izveštajno razdoblje

- 3.4 Primarni financijski izvještaji se izrađuju za konkretna vremenska razdoblja (izvještajno razdoblje) i daju informacije o:
- (a) imovini i obavezama – uključujući nepriznatu imovinu i obaveze – i kapitalu koji su postajali na kraju izvještajnog razdoblja ili tokom njega; i
 - (b) prihodima i rashodima izvještajnog razdoblja.
- 3.5 Kako bi korisnicima primarnih financijskih izvještaja pomogli da identificiraju i procijene promjene i trendove, primarni financijski izvještaji nude i usporedive informacije za najmanje jedno ranije izvještajno razdoblje.
- 3.6 U primarne financijske izvještaje se uvrštavaju i informacije o mogućim budućim transakcijama i drugim mogućim budućim događajima, ako:
- (a) se odnose na imovinu ili obaveze subjekta – uključujući nepriznatu imovinu ili obaveze – ili na kapital koji su postojali na kraju izvještajnog razdoblja ili tokom njega, odnosno na prihode ili rashode izvještajnog razdoblja; i
 - (b) su korisne za korisnike primarnih financijskih izvještaja.

Na primjer, ako se imovina ili obaveza mjere procijenjenim budućim novčanim tokovima, informacije o tim procijenjenim budućim novčanim tokovima mogu pomoći korisnicima primarnih financijskih izvještaja da razumiju prikazane mjerne vrijednosti. Primarni financijski izvještaji u pravilu ne daju druge vrste informacija o mogućim budućim kretanjima, kao što su objašnjenja očekivanja i strategija rukovodstva za izvještajni subjekt.

7 Kroz cijeli *Konceptualni okvir*, pojam „primarni financijski izvještaji“ (*‘financial statements’*) se odnosi na posebne financijske izvještaje opće namjene (*general purpose financial statements*).

8 Definicije imovine, obaveza, kapitala, prihoda i rashoda su dane u Tabeli 4.1. Svi oni su elementi primarnih financijskih izvještaja.

9 *Konceptualni okvir* ne navodi da li izvještaj(i) o financijskom rezultatu uključuje(u) jedan ili dva izvještaja.

- 3.7 Primarni financijski izvještaji uključuju informacije o transakcijama i drugim događajima koji su se desili nakon izvještajnog razdoblja ako je njihovo pružanje neophodno da se ispuni cilj primarnih financijskih izvještaja (vidjeti tačku 3.2).

Stanovište usvojeno u primarnim financijskim izvještajima

- 3.8 Primarni financijski izvještaji informacije o transakcijama i drugim događajima daju sa stanovišta izvještajnog subjekta kao cjeline a ne sa stanovišta bilo koje grupe postojećih ili potencijalnih ulagača, zajmodavaca ili drugih vjerovnika subjekta.

Pretpostavka stalnosti poslovanja

- 3.9 Primarni financijski izvještaji se u pravilu sastavljaju pod pretpostavkom da izvještajni subjekt stalno posluje i da će nastaviti poslovati i u doglednoj budućnosti. Stoga se pretpostavlja da subjekt nema namjeru ni potrebu pokrenuti postupak likvidacije ili prestati poslovati. Ako takva namjera ili potreba postoji, moglo bi se pokazati neophodnim primarne financijske izvještaje izraditi na drugačijoj osnovi i, ako to bude slučaj, opisati korištenu osnovu.

Izvještajni subjekt

- 3.10 Izvještajni subjekt je subjekt koji je dužan, ili odabere, izraditi primarne financijske izvještaje. Izvještajni subjekt može biti jedan subjekt, dio subjekta ili ga činiti više subjekata. Izvještajni subjekt ne mora obavezno biti pravno lice.
- 3.11 Ponekad jedan subjekt (matrica) ima kontrolu nad drugim subjektom (supsidijarnim društvom). Ako izvještajni subjekt čine i matrica i supsidijarno društvo, njegovi financijski izvještaji se nazivaju „konsolidirani financijski izvještaji“ (vidjeti tačke 3.15 i 3.16). Ako je izvještajni subjekt samo matrica, njegovi financijski izvještaji se nazivaju „neconsolidirani financijski izvještaji“ (vidjeti tačke 3.17 i 3.18).
- 3.12 Ako izvještajni subjekt čine dva ili više subjekata koji nisu povezani odnosom matrice i supsidijarnog društva, financijski izvještaji subjekta se nazivaju „kombinirani financijski izvještaji“.
- 3.13 Odrediti odgovarajuće granice izvještajnog subjekta može biti teško ako izvještajni subjekt:
- nije pravni subjekt; i
 - nije sačinjen isključivo od pravnih subjekata povezanih odnosom matrica – supsidijarno društvo.
- 3.14 U takvim slučajevima, određivanje granica izvještajnog subjekta se vodi potrebama za informacijama primarnih korisnika financijskih izvještaja izvještajnog subjekta. Tim korisnicima trebaju relevantne informacije koje vjerodostojno prikazuju ono što im je namjera prikazati. Vjerodostojno prikazivanje iziskuje da:
- granice izvještajnog subjekta ne podrazumijevaju proizvoljan, odnosno nepotpun set ekonomskih aktivnosti;
 - uvrštanje tog seta ekonomskih aktivnosti u granice izvještajnog subjekta rezultira neutralnim informacijama; i da
 - se pruži opis načina na koji su utvrđene granice izvještajnog subjekta i šta čini izvještajni subjekt.

Konsolidirani i neconsolidirani financijski izvještaji

- 3.15 Konsolidirani financijski izvještaji pružaju informacije o imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima matrice i njenih supsidijarnih društava kao jedinstvenog izvještajnog subjekta. Te informacije su korisne postojećim i potencijalnim ulagačima, zajmodavcima i drugim vjerovnicima matrice u procjeni izgleda za buduće neto novčane priljeve u matricu. Razlog za to je što neto novčani priljevi matrice uključuju raspodjele supsidijarnih društava prema matrici a te raspodjele ovise o neto novčanim priljevima supsidijarnih društava.
- 3.16 Konsolidirani financijski izvještaji nisu dizajnirani da pruže zasebne informacije o imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima bilo kojeg supsidijarnog društva. Za davanje tih informacija su predviđeni primarni financijski izvještaji samog supsidijarnog društva.
- 3.17 Neconsolidirani financijski izvještaji su dizajnirani da pruže informacije o imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima matrice a ne njenih supsidijarnih društava. Takve informacije mogu biti korisne postojećim i potencijalnim ulagačima, zajmodavcima i drugim vjerovnicima matrice jer:

- (a) potraživanje od matice nositelju potraživanja u pravilu ne daje pravo na potraživanje od supsidijarnih društava; i
- (b) u nekim jurisdikcijama, iznosi koji se mogu zakonito rasporediti nositeljima rezidualnih potraživanja od matice ovise o rezervama matice koje je moguće rasporediti.

Dodatni način da se pruže samo informacije o imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima matice je u bilješkama uz konsolidirane financijske izvještaje.

- 3.18 Informacije dane u nekonsolidiranim financijskim izvještajima u pravilu nisu dovoljne da zadovolje potrebe za informacijama postojećih i potencijalnih ulagača, zajmodavaca i drugih vjerovnika matice. Prema tome, kada se traže konsolidirani financijski izvještaji, nekonsolidirani financijski izvještaji ne mogu služiti kao zamjena za konsolidirane financijske izvještaje. Bez obzira na to, pored konsolidiranih financijskih izvještaja, matica može biti dužna ili odabrati da izradi i nekonsolidirane financijske izvještaje.

*od tačke***POGLAVLJE 4: ELEMENTI PRIMARNIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA**

UVOD	4.1
DEFINICIJA IMOVINE	4.3
Pravo	4.6
Potencijal za donošenje ekonomskih koristi	4.14
Kontrola	4.19
DEFINICIJA OBAVEZE	4.26
Obaveza	4.28
Prijenos ekonomskog resursa	4.36
Sadašnja obaveza proistekla iz prošlih događaja	4.42
IMOVINA I OBAVEZE	4.48
Obračunska jedinica	4.48
Izvršni ugovori	4.56
Suština ugovornih prava i ugovornih obaveza	4.59
DEFINICIJA KAPITALA	4.63
DEFINICIJE PRIHODA I RASHODA	4.68

Uvod

- 4.1 Elementi primarnih financijskih izvještaja definirani *Konceptualnim okvirom* su:
- (a) imovina, obaveze i kapital, koji su povezani s financijskim položajem izvještajnog subjekta; i
 - (b) prihodi i rashodi, koji su povezani s financijskim rezultatom izvještajnog subjekta.
- 4.2 Ti elementi su povezani s ekonomskim resursima, potraživanjima i promjenama u ekonomskim resursima i potraživanjima koji su obrađeni u poglavlju 1 i definirani u Tabeli 4.1.

Tabela 4.1 – Elementi primarnih financijskih izvještaja

Stavka obrađena u poglavlju 1	Element	Definicija ili opis
Ekonomski resurs	Imovina	Sadašnji ekonomski resurs koji subjekt kontrolira kao rezultat prošlih događaja. Ekonomski resurs je pravo s potencijalom da donese ekonomske koristi.
Potraživanje (od subjekta)	Obaveza	Sadašnja obaveza (obligacija) subjekta da izvrši prijenos ekonomskog resursa kao rezultat prošlih događaja.
	Kapital	Preostali udio u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obaveza.
Promjene u ekonomskim resursima i potraživanjima koje odražavaju financijske rezultate	Prihodi	Povećanja imovine ili smanjenja obaveza koji rezultiraju povećanjima kapitala, osim onih koji se odnose na doprinose od nositelja rezidualnih potraživanja.
	Rashodi	Smanjenja imovine ili povećanja obaveza koji rezultiraju smanjenjima kapitala, osim onih koji se odnose na raspodjele u korist nositelja rezidualnih potraživanja.
Druge promjene u ekonomskim resursima i potraživanjima	–	Doprinosi nositelja rezidualnih potraživanja i raspodjele u njihovu korist.
	–	Razmjene imovine ili obaveza koje ne rezultiraju povećanjima, odnosno smanjenjima kapitala.

Definicija imovine

- 4.3 Imovina je sadašnji ekonomski resurs koji subjekt kontrolira kao rezultat prošlih događaja.
- 4.4 Ekonomski resurs je pravo s potencijalom da donese ekonomske koristi.
- 4.5 U ovom dijelu se obrađuju tri aspekta navedenih definicija:
- (a) pravo (vidjeti tačke 4.6–4.13);
 - (b) potencijal za donošenje ekonomskih koristi (vidjeti tačke 4.14–4.18); i
 - (c) kontrola (vidjeti tačke 4.19–4.25).

Pravo

- 4.6 Prava s potencijalom za donošenje ekonomskih koristi mogu poprimiti više različitih formi, uključujući:
- (a) prava koja odgovaraju obavezi (obligaciji) druge strane (vidjeti tačku 4.39), kao što su:
 - (i) prava na prijem novca;
 - (ii) prava na prijem dobara ili usluga;

- (iii) prava na razmjenu ekonomskih resursa s drugom stranom po povoljnim uvjetima. Takva prava uključuju, na primjer, terminski ugovor o otkupu ekonomskog resursa po uvjetima koji su trenutno povoljni ili opciju kupovine ekonomskog resursa;
 - (iv) prava na stjecanje koristi od obaveze druge strane da prenese ekonomski resurs u slučaju nastanka neizvjesnog budućeg događaja (vidjeti tačku 4.37);
 - (b) prava koja ne odgovaraju obavezi druge strane, poput:
 - (i) prava na fizičke predmete, kao što su nekretnine, postrojenja i oprema ili zalihe. Primjeri takvih prava su pravo na korištenje fizičkog predmeta ili pravo na korist od rezidualne vrijednosti predmeta pod najmom; i
 - (ii) prava na korištenje intelektualnog vlasništva.
- 4.7 Mnoga prava se utvrđuju ugovorom, zakonskim propisima ili na sličan način. Na primjer, subjekt pravo može steći po osnovu posjedovanja ili najma fizičkog predmeta, posjedovanja dužničkog ili vlasničkog instrumenta ili posjedovanja registriranog patenta. Subjekt, međutim, prava može steći i na druge načine, kao što su:
- (a) kroz stjecanje ili stvaranje znanja koje ne spada u javnu domenu (vidjeti tačku 4.22); ili
 - (b) kroz obavezu druge strane proisteklu iz toga da ta strana nema praktične mogućnosti postupiti na način koji nije u skladu s njenim uobičajenim praksama, objavljenim politikama ili konkretnim izvještajima (vidjeti tačku 4.31).
- 4.8 Neka dobra ili usluge, kao što su usluge zaposlenih, se primaju i trenutno koriste. Pravo subjekta na stjecanje ekonomskih koristi koje su dala takva dobra ili usluge postoji sve dok subjekt koristi dobra ili usluge.
- 4.9 Sva prava subjekta nisu obavezno njegova imovina. Da bi bila imovina subjekta, prava moraju imati potencijal da subjektu donesu ekonomske koristi mimo ekonomskih koristi koje su dostupne i svim drugim stranama (vidjeti tačke 4.14.–4.18) i mora ih kontrolirati subjekt (vidjeti tačke 4.19–4.25). Na primjer, prava dostupna svim stranama bez značajnog troška, kao što su prava na pristup javnim dobrima poput javnog prava na prolaz preko zemljišta ili znanja koje spada u javnu domenu, u pravilu ne predstavljaju imovinu subjekata koji ih drže.
- 4.10 Subjekt ne može imati pravo na stjecanje ekonomskih koristi od samog sebe. U skladu s tim:
- (a) dužnički ili vlasnički instrumenti koje subjekt izda i ponovo otkupi i koje drži, kao što su vlastite dionice, nisu ekonomski resursi subjekta; i
 - (b) ako izvještajni subjekt čine više od jednog pravnog lica, dužnički ili vlasnički instrumenti koje je izdalo jedno a drži drugo od tih pravnih lica nisu ekonomski resursi izvještajnog subjekta.
- 4.11 U pravilu, svako od prava subjekta je zasebna stavka imovine. Međutim, za računovodstvene potrebe, povezana prava se često obračunavaju kao jedna obračunska jedinica koja je jedna stavka imovine (vidjeti tačke 4.48–4.55). Na primjer, iz pravnog vlasništva nad fizičkim predmetom može proisteći više prava, uključujući:
- (a) pravo na korištenje predmeta;
 - (b) pravo na prodaju prava nad predmetom;
 - (c) pravo založnog prava nad predmetom; i
 - (d) druga prava koja nisu pobrojana u podtačkama (a), (b) i (c).
- 4.12 U mnogim slučajevima, set prava proisteklih iz pravnog vlasništva nad fizičkim predmetom se obračunava kao jedna stavka imovine. Konceptualno uzevši, ekonomski resurs je set prava, a ne fizički predmet. Unatoč tome, opisivanje seta prava kao fizičkog predmeta će često dati vjerodostojan prikaz tih prava na najkoncizniji i najrazumljiviji način.
- 4.13 U nekim slučajevima, nije izvjesno da li pravo postoji. Na primjer, subjekt i druga strana mogu se sporiti oko toga ima li subjekt pravo primiti ekonomski resurs od te druge strane. Sve dok se ta neizvjesnost postojanja ne razriješi, na primjer, odlukom suda, nije izvjesno ima li subjekt pravo i, prema tome, postoji li imovina (u tački 5.14 se obrađuje priznavanje imovine čije postojanje nije izvjesno).

Potencijal za donošenje ekonomskih koristi

- 4.14 Ekonomski resurs je pravo s potencijalom da donese ekonomske koristi. Da bi taj potencijal postojao, ne mora biti izvjesno, pa čak ni vjerojatno, da će pravo donijeti ekonomske koristi. Potrebno je samo da pravo već postoji i da bi, bar u jednoj vrsti okolnosti, subjektu donijelo ekonomske koristi mimo onih koje su dostupne svim drugim stranama.

- 4.15 Pravo može zadovoljiti definiciju ekonomskog resursa, te stoga može biti imovina, čak i ako postoji tek mala vjerojatnost da će donijeti ekonomske koristi. Ipak, ta mala vjerojatnost može utjecati na odluke o tome koje informacije o imovini pružiti i na koji način ih pružiti, uključujući odluke da li priznati imovinu (vidjeti tačke 5.15–5.17) i kako je mjeriti.
- 4.16 Ekonomski resurs bi mogao donijeti ekonomske koristi subjektu tako što će mu omogućiti ili dati pravo da, primjera radi, napravi jednu od sljedećih stvari:
- (a) primi ugovorne novčane tokove ili drugi ekonomski resurs;
 - (b) razmijeni ekonomske resurse s drugom stranom po povoljnim uvjetima;
 - (c) stvori novčane priljeve ili izbjegne novčane odljeve tako što će:
 - (i) iskoristiti ekonomski resurs samostalno ili u kombinaciji s drugim ekonomskim resursima da proizvede dobra, odnosno pruži usluge;
 - (ii) iskoristiti ekonomski resurs da poveća vrijednost drugih ekonomskih resursa; ili
 - (iii) iznajmiti ekonomski resurs drugoj strani;
 - (d) primi novac ili druge ekonomske resurse u zamjenu za prodaju danog ekonomskog resursa; ili
 - (e) izmiri obaveze prenoseći ekonomski resurs.
- 4.17 Iako vrijednost ekonomskog resursa proističe iz njegovog sadašnjeg potencijala za stvaranje budućih ekonomskih koristi, on predstavlja sadašnje pravo koje sadrži taj potencijal a ne buduće ekonomske koristi koje bi to pravo moglo donijeti. Na primjer, vrijednost kupljene opcije proističe iz njenog potencijala da donese ekonomske koristi kroz izvršenje opcije na neki budući datum. Ipak, ekonomski resurs je sadašnje pravo, konkretno pravo da se opcija ostvari na budući datum. Ekonomski resurs nisu buduće ekonomske koristi koje će strana koja drži opciju primiti ako se opcija iskoristi.
- 4.18 Nastanak izdataka i stjecanje imovine su blisko povezani, ali ne dešavaju se obavezno u isto vrijeme. Stoga, kada napravi izdatke, to može pružiti dokaz da je subjekt tražio buduće ekonomske koristi, ali ne pruža konačan dokaz da je stekao imovinu. Slično tome, nepostojanje povezanih izdataka ne isključuje da stavka udovoljava definiciji imovine. Imovina može uključivati, na primjer, prava koja je država besplatno dala subjektu ili koja mu je donirala druga strana.

Kontrola

- 4.19 Kontrola povezuje ekonomski resurs sa subjektom. Procjena postoji li kontrola pomaže identificiranju ekonomskog resursa koji subjekt obračunava. Na primjer, subjekt može kontrolirati proporcionalni udio u nekretnini a nemati kontrolu nad pravima koja proizlaze iz vlasništva nad cijelom nekretninom. U takvim slučajevima, imovinu subjekta čini udio u nekretnini, koju kontrolira, a ne prava koja proističu iz vlasništva nad cijelom nekretninom, koju ne kontrolira.
- 4.20 Subjekt kontrolira ekonomski resurs ako ima sadašnju sposobnost da usmjerava korištenje tog resursa i stječe ekonomske koristi koje bi resurs mogao donijeti. Kontrola uključuje i sadašnju sposobnost sprečavanja drugih strana da usmjeravaju korištenje ekonomskog resursa i da stječu ekonomske koristi koje bi mogao donijeti. Iz toga proističe da, ako jedna strana kontrolira ekonomski resurs, nijedna druga strana nema kontrolu nad njim.
- 4.21 Subjekt ima sadašnju sposobnost da usmjerava korištenje ekonomskog resursa ako ima pravo upotrijebiti taj resurs u svom poslovanju ili dopustiti drugoj strani da ga upotrijebi u poslovanju te strane.
- 4.22 Kontrola nad ekonomskim resursom u pravilu proističe iz sposobnosti izvršenja zakonskih prava. Međutim, kontrola također može nastati ako subjekt ima druge načine da osigura da on, a ne druga strana, ima sadašnju sposobnost da usmjerava korištenje ekonomskog resursa i stječe koristi koje bi mogao donijeti. Na primjer, subjekt može kontrolirati pravo na korištenje znanja koje ne spada u javnu domenu ako ima pristup tom znanju i sadašnju mogućnost da sačuva tajnost tog znanja čak i ako ono nije zaštićeno registriranim patentom.
- 4.23 Da bi subjekt kontrolirao ekonomski resurs, buduće ekonomske koristi od tog resursa moraju, direktno ili indirektno, priti subjektu a ne nekoj drugoj strani. Taj aspekt kontrole ne znači da subjekt može osigurati da će resurs donositi ekonomske koristi u svim okolnostima već da će, ako ih bude donosio, te ekonomske koristi, direktno ili indirektno, stjecati subjekt.
- 4.24 Izloženost značajnoj promjenjivosti iznosa ekonomskih koristi koje donosi ekonomski resurs može ukazivati da subjekt kontrolira resurs. Međutim, to je samo jedan od faktora koje treba uzeti u obzir kod opće procjene postojanja kontrole.
- 4.25 Može se desiti i da jedna strana (nositelj) angažira drugu stranu (agenta) da nastupa u ime i u korist nositelja. Na primjer, nositelj može angažirati agenta da dogovori prodaju dobara koja kontrolira nositelj. Ako agent ima skrbništvo nad ekonomskim resursom koji kontrolira nositelj, taj ekonomski resurs nije imovina agenta. Nadalje, ako je agent dužan trećoj strani prenijeti ekonomski resurs koji kontrolira nositelj, ta obaveza nije obaveza agenta jer je ekonomski resurs koji bi se prenio ekonomski resurs nositelja a ne agenta.

Definicija obaveze

- 4.26 Obaveza je sadašnja obaveza (obligacija) subjekta da izvrši prijenos ekonomskog resursa kao rezultat prošlih događaja.
- 4.27 Da bi se priznala obaveza, moraju biti zadovoljena sva tri sljedeća kriterija:
- (a) subjekt ima obavezu (obligaciju) (vidjeti tačke 4.28–4.35);
 - (b) ta obaveza (obligacija) je prenijeti ekonomski resurs (vidjeti tačke 4.36–4.41); i
 - (c) ta obaveza (obligacija) je sadašnja obaveza koja postoji kao rezultat prošlih događaja (vidjeti tačke 4.42–4.47).

Obaveza (obligacija)

- 4.28 Prvi kriterij za priznavanje obaveze je da subjekt ima neku obavezu (obligaciju).
- 4.29 Obaveza (obligacija) je dužnost ili odgovornost subjekta koju nema praktičnu mogućnost da izbjegne. Druga strana (ili strane) će uvijek imati pravo na izvršenje te obaveze. Pod drugom stranom (ili stranama) se mogu podrazumijevati osoba ili drugi subjekt, skupina ljudi ili drugih subjekata, ili društvo u cjelini. Nije neophodno znati identitet strane (ili strana) prema kojoj(ima) postoji obaveza (obligacija).
- 4.30 Ako je jedna strana dužna prenijeti ekonomski resurs, onda, znači, druga strana (ili strane) ima(ju) pravo primiti taj ekonomski resurs. Međutim, zahtjev da jedna strana prizna obavezu i mjeri je po određenom iznosu ne podrazumijeva da druga strana (ili strane) mora(ju) priznati imovinu ili je mjeriti po istom iznosu. Na primjer, određeni standardi mogu sadržavati različite kriterije za priznavanje ili zahtjeve u vezi s mjerenjem obaveza jedne strane i pripadajuće imovine druge strane (ili strana) ako te razlike u kriterijima ili zahtjevima proizlaze iz odluka čija namjera je odabrati najrelevantnije informacije koje vjerodostojno prikazuju ono što im je namjera prikazati.
- 4.31 Mnoge obaveze (obligacije) se uređuju ugovorima, pravnim propisima ili na slične načine i strana (ili strane) kojima se duguju imaju zakonsko pravo zatražiti njihovo izvršenje. Obaveze (obligacije), međutim, mogu proistći i iz uobičajenih praksi subjekta, objavljenih politika ili konkretnih izvještaja kada subjekt nema praktične mogućnosti da postupa na način koji nije u skladu s tim praksama, politikama ili izvještajima. Obaveza (obligacija) koja proistekne iz takvih situacija se naziva i „konstruktivna obaveza“.
- 4.32 U nekim situacijama, zadaća ili odgovornost subjekta da izvrši prijenos ekonomskog resursa je uvjetovana konkretnom budućom radnjom koju sam subjekt može poduzeti. Takve radnje mogu uključivati bavljenje određenim poslom ili poslovanje na određenom tržištu na određeni budući datum ili korištenje određenih opcija u okviru ugovora. U takvim situacijama, subjekt ima obavezu (obligaciju) ako nema praktičnu mogućnost izbjeći poduzimanje te radnje.
- 4.33 Zaključak da je primjereno izraditi primarne financijske izvještaje subjekta na principu vremenske neograničenosti poslovanja ujedno znači i zaključak da subjekt nema praktičnu mogućnost izbjeći prijenos koji bi se mogao izbjeći isključivo likvidacijom ili prestankom poslovanja.
- 4.34 Faktori korišteni za procjenu da li subjekt ima praktičnu mogućnost izbjeći prijenos ekonomskog resursa mogu ovisiti o prirodi dužnosti, odnosno odgovornosti subjekta. U nekim slučajevima, na primjer, subjekt možda neće imati praktičnu mogućnost da izbjegne prijenos ako bi bilo koja radnja koju bi mogao poduzeti da ga izbjegne imala ekonomske posljedice koje su značajno nepovoljnije od samog prijenosa. Ipak, ni namjera da se izvrši prijenos ni velika vjerojatnost da će doći do tog prijenosa ne predstavljaju dovoljan razlog da se zaključi da subjekt nema praktične mogućnosti da izbjegne prijenos.
- 4.35 U nekim slučajevima je neizvjesno da li postoji obaveza (obligacija). Na primjer, ako druga strana traži kompenzaciju za navodni prijestup subjekta, može biti neizvjesno da li je prijestup počinjen, da li je subjekt taj koji ga je počinio ili kako se zakon primjenjuje u datom slučaju. Sve dok se postojanje te neizvjesnosti ne razriješi, na primjer, odlukom suda, nije izvjesno da li subjekt ima obavezu (obligaciju) prema strani koja potražuje kompenzaciju i, posljedično, da li postoji obaveza. (U tački 5.14 se obrađuje priznavanje obaveza čije postojanje je neizvjesno.)

Prijenos ekonomskog resursa

- 4.36 Drugi kriterij za priznavanje obaveze je da se obaveza (obligacija) tiče prijenosa ekonomskog resursa.
- 4.37 Da bi se zadovoljio ovaj kriterij, obaveza (obligacija) mora imati potencijal da nalaže subjektu da izvrši prijenos ekonomskog resursa u korist druge strane (ili strana). Da bi taj potencijal postojao, ne mora biti izvjesno, pa čak ni vjerojatno, da će subjekt morati izvršiti prijenos ekonomskog resursa – transfer se može zahtijevati, na primjer, samo ako se desi određeni neizvjestan budući događaj. Neophodno je samo da obaveza već postoji i da će, u barem jednoj okolnosti, zahtijevati od subjekta da izvrši prijenos ekonomskog resursa.

- 4.38 Obaveza (obligacija) može zadovoljiti definiciju obaveze čak i kada je vjerojatnost da će doći do prijenosa ekonomskog resursa mala. Ipak, ta mala vjerojatnost može utjecati na odluke o tome koje informacije o obavezi pružiti i na koji način ih pružiti, uključujući odluke o tome da li priznati obavezu (vidjeti tačke 5.15–5.17) i na koji način je mjeriti.
- 4.39 Obaveze (obligacije) prijenosa ekonomskog resursa uključuju, između ostalih:
- (a) obaveze da se isplati novac;
 - (b) obaveze da se isporuče dobra ili pruže usluge;
 - (c) obaveze da se razmijene ekonomski resursi s drugom stranom po nepovoljnim uvjetima. Takve obaveze uključuju, na primjer, terminski ugovor o prodaji ekonomskog resursa po uvjetima koji su trenutno nepovoljni ili opciju koja drugoj strani daje pravo da kupi ekonomski resurs od subjekta;
 - (d) obaveze da se izvrši prijenos ekonomskog resursa ako se desi određeni neizvjestan budući događaj;
 - (e) obaveze da se izda financijski instrument ako će taj instrument obavezati subjekt da izvrši prijenos ekonomskog resursa.
- 4.40 Umjesto ispunjavanja obaveze (obligacije) da se izvrši prijenos ekonomskog resursa u korist strane koja ima pravo primiti taj resurs, subjekti ponekad odluče, na primjer:
- (a) podmiriti obavezu pregovaranjem o oslobađanju od obaveze;
 - (b) prenijeti obavezu na treću stranu; ili da
 - (c) zamijeniti tu obavezu prijenosa ekonomskog resursa drugom obavezom stupanjem u novu transakciju.
- 4.41 U situacijama opisanim u tački 4.40, subjekt ima obavezu (obligaciju) prenijeti ekonomski resurs sve dok ne podmiri, prenese ili zamijeni tu obavezu.

Sadašnja obaveza proistekla iz prošlih događaja

- 4.42 Treći kriterij za priznavanje obaveze je da se radi o sadašnjoj obavezi (obligaciji) koja je proistekla iz prošlih događaja.
- 4.43 Sadašnja obaveza proistekla iz prošlih događaja postoji samo ako:
- (a) je subjekt već stekao ekonomske koristi ili poduzeo neku radnju; i
 - (b) kao posljedica toga, subjekt će ili bi mogao prenijeti ekonomski resurs koji inače ne bi morao prenijeti.
- 4.44 Stečene ekonomske koristi mogu uključivati, na primjer, dobra ili usluge. Poduzete radnje mogu uključivati, na primjer, obavljanje određenog posla ili poslovanje na određenom tržištu. Ako se ekonomske koristi steču, odnosno radnja poduzima tokom vremena i sadašnja obaveza koja proističe iz toga se može akumulirati tokom vremena.
- 4.45 Ako se usvoji novi zakon, sadašnja obaveza nastaje samo kada će, kao posljedica stjecanja ekonomskih koristi ili poduzimanja radnje na koju se zakon primjenjuje, subjekt izvršiti ili bi trebao izvršiti prijenos ekonomskog resursa koji inače ne bi morao izvršiti. Usvajanje zakona nije samo po sebi dovoljno da stvori sadašnju obavezu subjekta. Slično tome, uobičajena praksa, objavljena politika ili konkretni izvještaj subjekta koje su one vrste koja je opisana u tački 4.31 vode stvaranju sadašnje obaveza samo onda kada će, kao posljedica stjecanja ekonomskih koristi ili poduzimanja radnje na koje se ta praksa, politika ili izvještaj odnosi, subjekt izvršiti ili bi trebao izvršiti prijenos ekonomskog resursa koji inače ne bi morao izvršiti.
- 4.46 Sadašnja obaveza može postojati čak i kada se prijenos ekonomskih resursa ne može izvršiti do neke tačke u budućnosti. Na primjer, ugovorna obaveza da se isplati novac može postojati sada čak i ako ugovor ne nalaže plaćanje do nekog određenog budućeg datuma. Slično tome, ugovorna obaveza subjekta da izvrši određene poslove na neki budući datum može postojati sada čak i ako druga ugovorna strana od njega ne može zahtijevati da te poslove izvrši prije danog budućeg datuma.
- 4.47 Subjekt još nema sadašnju obavezu da prenese ekonomski resurs ako još nije zadovoljio kriterije iz tačke 4.43, to jest, ako još nije stekao ekonomske koristi ili poduzeo određenu radnju, koja bi zahtijevala ili bi mogla od njega zahtijevati da prenese ekonomski resurs koji inače ne bi morao prenijeti. Na primjer, ako je subjekt sklopio ugovor o isplati plate zaposleniku u zamjenu za usluge zaposlenika, subjekt nema sadašnju obavezu da isplati tu platu sve dok ne primi usluge od zaposlenika. Sve do tada, dani ugovor je izvršan, odnosno subjekt ima kombinirano pravo i obavezu da razmjeni buduću platu za buduće usluge zaposlenika (vidjeti tačke 4.56–4.58).

Imovina i obaveze

Obračunska jedinica

- 4.48 Obračunska jedinica je pravo ili skupina prava, obaveza (obligacija) ili skupina obaveza, odnosno skupina prava i obaveza u odnosu na koje se primjenjuju kriteriji za priznavanje i koncepti mjerenja.
- 4.49 Obračunska jedinica se za imovinu ili obavezu bira kada se razmatra kako će se kriteriji za priznavanje i koncepti mjerenja primijeniti na tu imovinu ili obavezu i na s njima povezane prihode i rashode. U nekim okolnostima, može se pokazati primjerenim odabrati jednu obračunsku jedinicu za priznavanje a drugu za mjerenje. Na primjer, ugovori se nekad mogu priznati zasebno, ali mjeriti u sastavu portfelja ugovora. Za potrebe prezentiranja i objavljivanja, može biti potrebno objediniti imovinu, obaveze, prihode i rashode ili ih razdvojiti na komponente.
- 4.50 Ako subjekt prenese dio imovine ili dio obaveze, obračunska jedinica se u tom trenutku može promijeniti tako da prenesena komponenta i zadržana komponenta postanu zasebne obračunske jedinice (vidjeti tačke 5.26–5.33).
- 4.51 Obračunska jedinica se odabire kako bi pružila korisne informacije, što podrazumijeva da:
- pružene informacije o imovini ili obavezi i o s njima povezanim prihodima i rashodima moraju biti relevantne. Postupanje sa skupinom prava i obaveza kao s jednom obračunskom jedinicom može dati relevantnije informacije nego da se sa svakim pravom ili obavezom postupa kao sa zasebnim obračunskim jedinicama ako, na primjer, ta prava i obaveze:
 - ne mogu ili vjerojatno neće biti predmet zasebnih transakcija;
 - ne mogu ili vjerojatno neće isteći po različitim obrascima;
 - imaju slična ekonomska obilježja i rizike i, prema tome, vjerojatno je da će imati i slične implikacije po izgledu za buduće neto novčane priljeve u subjekt ili neto novčane odljeve iz subjekta; ili
 - se skupa koriste u poslovanju koje subjekt izvršava kako bi stvorio novčane tokove i mjere se prema procjenama njihovih međusobno ovisnih budućih novčanih tokova;
 - pružene informacije o imovini ili obavezi i o s njima povezanim prihodima i rashodima moraju vjerodostojno prikazivati suštinu transakcije ili drugog događaja iz kog su proistekle. U skladu s tim, može se pokazati neophodnim postupati s pravima ili obavezama proisteklim iz različitih izvora kao sa jedinstvenom obračunskom jedinicom ili razdvojiti prava ili obaveze proistekle iz jedinstvenog izvora (vidjeti tačku 4.62). Jednako tome, da bi se dao vjeran prikaz nepovezanih prava i obaveza, može biti potrebno priznati ih i mjeriti odvojeno.
- 4.52 Baš kao što ograničavaju druge odluke u vezi s financijskim izvještavanjem, troškovi ograničavaju i odabir obračunske jedinice. Zbog toga, pri odabiru obračunske jedinice je bitno razmotriti da li je vjerojatno da će koristiti od informacija koje su korisnicima primarnih financijskih izvještaja pružene kroz odabir dane obračunske jedinice opravdati troškove pružanja i korištenja tih informacija. Općenito uzevši, troškovi povezani s priznavanjem i mjerenjem imovine, obaveza, prihoda i rashoda rastu kako se smanjuje veličina obračunske jedinice. U skladu s tim, prava ili obaveze proistekle iz istog izvora, u pravilu, se razdvajaju samo ako će to rezultirati korisnijim informacijama i ako će koristiti premašiti troškove.
- 4.53 Ponekad i prava i obaveze proizlaze iz istog izvora. Na primjer, neki ugovori uređuju i prava i obaveze svake od strana. Ako su ta prava i obaveze međusobno ovisne i ne mogu se razdvojiti, ona čine jedinstvenu nerazdvojivu stavku imovine ili obaveza i, dakle, jedinstvenu obračunsku jedinicu. To se dešava, na primjer, kod izvršnih ugovora (vidjeti tačku 4.57). Nasuprot tome, ako je prava moguće razdvojiti od obaveza, nekad se može pokazati primjerenim grupirati ih odvojeno od obaveza (obligacija), što će rezultirati identificiranjem jedne ili više zasebnih stavki imovine i obaveza. U drugim slučajevima, može biti primjerenije grupirati razdvojiva prava i obaveze u jedinstvenu obračunsku jedinicu, postupajući s njima kao sa jedinstvenom stavkom imovine ili obaveza.
- 4.54 Postupanje sa setom prava i obaveza (obligacija) kao s jedinstvenom obračunskom jedinicom nije isto što i prebijanje imovine i obaveza (vidjeti tačku 7.10).
- 4.55 U moguće obračunske jedinice spadaju:
- pojedinačno pravo ili pojedinačna obaveza;
 - sva prava, sve obaveze ili sva prava i sve obaveze proistekle iz jedinstvenog izvora poput, na primjer, ugovora;
 - podskupina tih prava i/ili obaveza – na primjer, podskupina prava nad stavkom nekretnina, postrojenja i opreme čiji se vijek trajanja i obrazac upotrebe razlikuje od vijeka trajanja i obrasca upotrebe drugih prava nad danom stavkom;
 - skupina prava i/ili obaveza proisteklih iz portfelja sličnih stavki;

- (e) skupina prava i/ili obaveza proisteklih iz portfelja različitih stavki – na primjer, portfelj imovine i obaveza koje će biti otuđeni kroz jednu transakciju; i
- (f) izloženost riziku u okviru portfelja stavki – ako portfelj stavki podliježe zajedničkom riziku, određeni aspekti obračunavanja tog portfelja bi se mogli fokusirati na objedinjenu izloženost tom riziku u okviru predmetnog portfelja.

Izvršni ugovori

- 4.56 Izvršni ugovor je ugovor ili dio ugovora koji je jednako neizvršen – niti jedna od strana nije ispunila bilo koju od svojih obaveza, odnosno obje strane su samo djelomično i u istoj mjeri ispunile svoje obaveze.
- 4.57 Izvršnim ugovorom se uređuje kombinirano pravo i obaveza na razmjenu ekonomskih resursa. To pravo i obaveza (obligacija) su međusobno ovisni i ne mogu se razdvojiti. Prema tome, kombinirano pravo i obaveza čine jedinstvenu stavku imovine ili obaveza. Subjekt posjeduje imovinu ako su uvjeti razmjene u danom trenutku povoljni a ima obavezu ako su ti uvjeti u danom trenutku nepovoljni. To da li će takva imovina ili obaveza biti uvršteni u primarne financijske izvještaje ovisi o kriterijima za priznavanje (vidjeti poglavlje 5) i od osnove za mjerenje (vidjeti poglavlje 6), koji su odabrani za danu imovinu ili obavezu, uključujući, ako je primjenjivo, bilo koji test za utvrđivanje da li je ugovor štetan.
- 4.58 U onoj mjeri u kojoj bilo koja od strana izvrši svoje ugovorne obaveze, ugovor se više ne smatra izvršnim. Ako izvještajni subjekt prvi izvrši neku ugovornu obavezu, to izvršenje predstavlja događaj koji mijenja pravo i obavezu tog subjekta da razmijeni ekonomske resurse u pravo na prijem ekonomskog resursa. To pravo je imovina. Ako druga strana prva izvrši neku ugovornu obavezu, to izvršenje predstavlja događaj koji mijenja pravo i obavezu izvještajnog subjekta da razmijeni ekonomske resurse u obavezu da prenese ekonomski resurs. Ta obaveza (obligacija) je obaveza (u izvještaju o financijskom položaju).

Suština ugovornih prava i ugovornih obaveza

- 4.59 Uvjeti ugovora stvaraju prava i obaveze za subjekt koji je jedna od ugovornih strana. Da bi se ta prava i obaveze vjerodostojno prikazale, u primarnim financijskim izvještajima se prikazuje njihova suština (vidjeti tačku 2.12). U nekim slučajevima, suština prava i obaveza je jasna iz pravne forme samog ugovora. U drugim slučajevima, uvjeti ugovora, odnosno grupe ili niza ugovora iziskuju analizu kroz koju će se identificirati suština prava i obaveza.
- 4.60 Razmatraju se svi uvjeti ugovora, bilo da su eksplicitni ili implicitni, osim ako nemaju suštine. Implicitni uvjeti mogu uključivati, na primjer, obaveze koje nameće statut, kao što su zakonske obaveze po osnovu garancija koje se nameću subjektima koji sklapaju ugovore o prodaji robe kupcima.
- 4.61 Uvjeti koji nemaju suštinu se zanemaruju. Za uvjet se smatra da nema suštine ako nema prepoznatljivog utjecaja na ekonomiku ugovora. Uvjeti koji nemaju suštinu mogu uključivati, na primjer:
- (a) uvjete koji ne obavezuju nijednu od strana; ili
 - (b) prava, uključujući opcije, koja nositelj neće imati praktičnu mogućnost da ostvari u bilo kojim okolnostima.
- 4.62 Grupa ili niz ugovora mogu ostvariti ili biti zamišljeni da ostvare opći komercijalni efekt. Da bi se izvjestilo o suštini takvih ugovora, s pravima i obavezama proisteklim iz te grupe ili niza ugovora može biti potrebno postupati kao s jedinstvenom obračunskom jedinicom. Na primjer, ako prava ili obaveze iz jednog ugovora samo poništavaju sva prava ili obaveze iz drugog ugovora koji je sklopljen u isto vrijeme s istom drugom stranom, kombinirani efekt je da ta dva ugovora ne stvaraju nikakva prava ili obaveze. Nasuprot tome, ako jedan ugovor stvara dva ili više setova prava ili obaveze koja su mogla nastati iz dva ili više zasebnih ugovora, subjekt će možda morati obračunavati svaki set kao da je proistekao iz zasebnih ugovora kako bi vjerodostojno prikazao dana prava i obaveze (vidjeti tačke 4.48–4.55).

Definicija kapitala

- 4.63 Kapital je preostali udio u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obaveza.
- 4.64 Rezidualna potraživanja su potraživanja iz preostalog udjela u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obaveza. Drugim riječima, to su potraživanja od subjekta koja ne zadovoljavaju definiciju obaveze. Takva potraživanja se mogu urediti ugovorom, pravnim propisima ili na slične načine i uključivati, u mjeri u kojoj ne zadovoljavaju definiciju obaveze:
- (a) udjele različitih vrsta, koje izda subjekt; i
 - (b) neke od obaveza subjekta da izda drugo rezidualno potraživanje.

- 4.65 Različite vrste rezidualnih potraživanja, kao što su obične i povlaštene dionice, njihovim nositeljima mogu dodijeliti različita prava, na primjer, prava da od subjekta dobiju nešto ili sve od sljedećeg:
- (a) dividende, ako subjekt odluči isplatiti dividende nositeljima potraživanja koji zadovoljavaju kriterije za tu raspodjelu;
 - (b) primici od zadovoljavanja rezidualnih potraživanja, bilo u cijelosti prilikom likvidacije, bilo djelomično u različitim razdobljima; ili
 - (c) druga rezidualna potraživanja.
- 4.66 Ponekad zakonski, regulatorni ili drugi zahtjevi utječu na određene komponente kapitala, kao što su osnovni kapital ili zadržana dobit. Na primjer, takvi zahtjevi dopuštaju subjektu da izvrši raspodjelu u korist nositelja rezidualnih potraživanja samo ako raspolaže dovoljnim rezervama koje ti zahtjevi definiraju kao namijenjene raspodjeli.
- 4.67 Poslovne aktivnosti često obavljaju subjekti kao što su samostalni poduzetnici, partnerstva, zaklade ili različite vrste državnih poduzeća. Pravni i regulatorni okvir za takve subjekte se često razlikuju od okvira koji se odnose na korporativne subjekte. Tako, na primjer, može postojati malo, ako ih uopće ima, ograničenja na raspodjelu u korist nositelja rezidualnih potraživanja od takvih subjekata. Bez obzira na to, definicija kapitala dana u tački 4.63 *Konceptualnog okvira* se odnosi na sve izvještajne subjekte.

Definicije prihoda i rashoda

- 4.68 Prihodi su povećanja imovine ili smanjenja obaveza koja rezultiraju povećanjem kapitala, osim onih koji se odnose na doprinose od nositelja rezidualnih potraživanja.
- 4.69 Rashodi su smanjenja imovine ili povećanja obaveza koja rezultiraju smanjenjem kapitala, osim onih koji se odnose na raspodjele u korist nositelja rezidualnih potraživanja.
- 4.70 Iz danih definicija prihoda i rashoda proističe da doprinosi nositelja rezidualnih potraživanja nisu prihodi a da raspodjele u njihovu korist nisu rashodi.
- 4.71 Prihodi i rashodi su elementi primarnih financijskih izvještaja koji se odnose na financijsku uspješnost subjekta. Korisnicima primarnih financijskih izvještaja trebaju informacije i o financijskom položaju i o financijskom rezultatu subjekta. Prema tome, iako se prihodi i rashodi definiraju u odnosu na promjene u imovini i obavezama, informacije o prihodima i rashodima su jednako bitne kao i informacije o imovini i obavezama.
- 4.72 Različite transakcije i drugi događaji dovode do stvaranja prihoda i rashoda s različitim obilježjima. Zasebno pružanje informacija o prihodima i rashodima s različitim obilježjima može pomoći korisnicima primarnih financijskih izvještaja da razumiju financijsku uspješnost subjekta (vidjeti tačke 7.14–7.19).

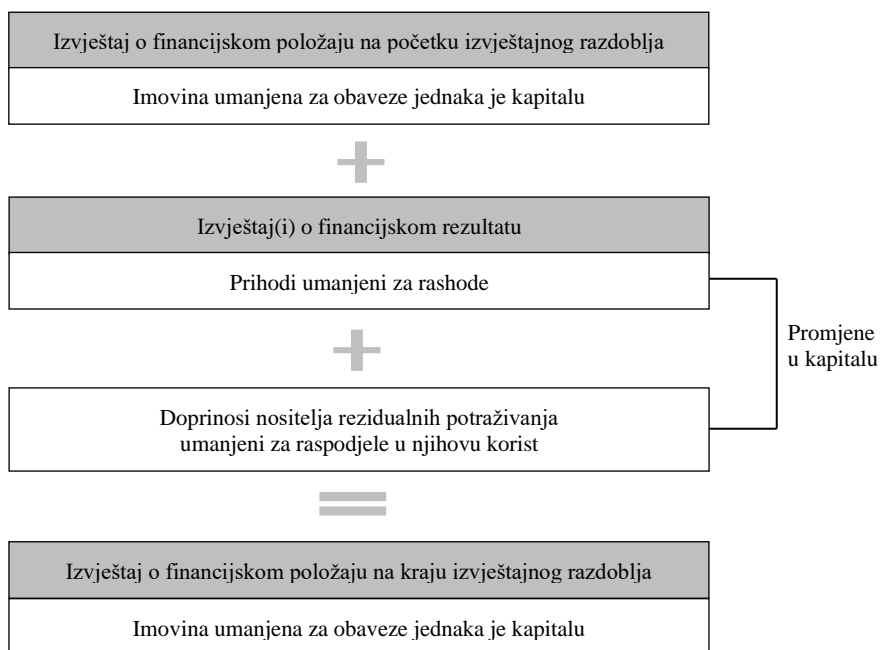
POGLAVLJE 5: PRIZNAVANJE I PRESTANAK PRIZNAVANJA

POSTUPAK PRIZNAVANJA	5.1
KRITERIJI ZA PRIZNAVANJE	5.6
Relevantnost	5.12
Neizvjesnost postojanja	5.14
Mala vjerojatnost priljeva ili odljeva ekonomskih koristi	5.15
Vjerodostojno prikazivanje	5.18
Neizvjesnost mjerenja	5.19
Drugi faktori	5.24
PRESTANAK PRIZNAVANJA	5.26

Postupak priznavanja

- 5.1 Priznavanje je postupak obuhvaćanja za potrebe uvrštavanja u izvještaj o financijskom položaju ili u izvještaj(e) o financijskom rezultatu stavki koje zadovoljavaju definiciju nekog od elemenata primarnih financijskih izvještaja, tj. imovine, obaveze, kapitala, prihoda ili rashoda. Priznavanje podrazumijeva davanje u jednom od tih izvještaja opisa stavke, pojedinačno ili zajedno s drugim stavkama, izraženo riječima i u novčanom iznosu, te uključivanje tog iznosa u jedan ili više ukupnih iznosa u tom izvještaju. Iznos u kojem se imovina, obaveza ili kapital priznaju u izvještaju o financijskom položaju naziva se „knjigovodstvena vrijednost“.
- 5.2 Izvještaj o financijskom položaju i izvještaj(i) o financijskom rezultatu prikazuju imovinu, obaveze, kapital, prihode i rashode subjekta kroz strukturirane sažetke koji su osmišljeni da financijske informacije učine usporedivima i razumljivima. Bitno svojstvo strukture tih sažetaka je da se iznosi priznati u izvještaju uvrštavaju u ukupne zbrojeve i, ako je primjenjivo, međuzbrojeve koji povezuju stavke priznate u izvještaju.
- 5.3 Kroz priznavanje se različiti elementi izvještaja o financijskom položaju i izvještaja o financijskom rezultatu povezuju na sljedeći način (vidjeti dijagram 5.1):
- (a) u izvještaju o financijskom položaju na početku i na kraju izvještajnog razdoblja, ukupna imovina umanjena za ukupne obaveze jednaka je ukupnom kapitalu; i
 - (b) priznate promjene u kapitalu tokom izvještajnog razdoblja čine:
 - (i) prihodi umanjeni za rashode priznate u izvještaju/ima o financijskom rezultatu; plus
 - (ii) doprinosi nositelja rezidualnih potraživanja umanjeni za raspodjele u korist nositelja tih potraživanja.
- 5.4 Izvještaji su povezani jer priznavanje jedne stavke (ili promjene njene knjigovodstvene vrijednosti) zahtijeva priznavanje ili prestanak priznavanja jedne ili više drugih stavki (ili promjena knjigovodstvene vrijednosti jedne ili više drugih stavki). Na primjer:
- (a) priznavanje prihoda se dešava u isto vrijeme kada i:
 - (i) početno priznavanje imovine ili povećanje knjigovodstvene vrijednosti imovine; ili
 - (ii) prestanak priznavanja obaveze ili smanjenje knjigovodstvene vrijednosti obaveze;
 - (b) priznavanje rashoda se dešava u isto vrijeme kada i:
 - (i) početno priznavanje obaveze ili povećanje knjigovodstvene vrijednosti obaveze; ili
 - (ii) prestanak priznavanja imovine ili smanjenje knjigovodstvene vrijednosti imovine.

Dijagram: 5.1: Način na koji se kroz priznavanje povezuju elementi primarnih financijskih izvještaja



- 5.5 Početno priznavanje imovine ili obaveza proisteklo iz transakcija ili drugih događaja može rezultirati istovremenim priznavanjem prihoda i pripadajućih rashoda. Na primjer, prodaja robe za novac rezultira priznavanjem i prihoda (od priznavanja jedne stavke imovine – novca) i rashoda (od prestanka priznavanja druge stavke imovine – prodane robe). Istovremenom priznavanje i prihoda i pripadajućih rashoda se naziva i sučeljavanje troškova s prihodom. Primjena koncepata iz *Konceptualnog okvira* dovodi do takvog sučeljavanja kada proističe iz priznavanja promjena u imovini i obavezama. Međutim, sučeljavanje troškova s prihodom nije cilj *Konceptualnog okvira*. *Konceptualni okvir* ne dopušta priznavanje u izvještaju o financijskom položaju stavki koje ne zadovoljavaju definiciju imovine, obaveze ili kapitala.

Kriteriji za priznavanje

- 5.6 U izvještaju o financijskom položaju priznaju se samo stavke koje zadovoljavaju definiciju imovine, obaveza ili kapitala. Slično tome, samo stavke koje zadovoljavaju definicije prihoda ili rashoda se priznaju u izvještaju(ima) o financijskom rezultatu. Međutim, ne priznaju se sve stavke koje zadovoljavaju definiciju nekog od navedenih elemenata.
- 5.7 Nepriznavanje stavke koja zadovoljava definiciju jednog od navedenih elemenata čini izvještaj o financijskom položaju i izvještaj(e) o financijskom rezultatu manje potpunim i može značiti izostavljanje korisnih informacija iz primarnih financijskih izvještaja. S druge strane, pod određenim okolnostima, priznavanje određenih stavki koje zadovoljavaju definiciju nekog od pobrojanih elemenata ne bi dalo korisne informacije. Imovina ili obaveza se priznaju samo ako će priznavanje te imovine ili obaveze i svih prihoda, rashoda ili promjena u kapitalu koje su proistekli iz njih korisnicima primarnih financijskih izvještaja pružiti informacije koje su korisne, tj.:
- relevantne informacije o imovini ili obavezi i o svim iz njih proisteklim prihodima, rashodima ili promjenama u kapitalu (vidjeti tačke 5.12–5.17); i
 - vjerodostojan prikaz imovine ili obaveze i svih iz njih proisteklih prihoda, rashoda ili promjena u kapitalu (vidjeti tačke 5.18–5.25).
- 5.8 Baš kao što ograničavaju druge odluke u vezi s financijskim izvještavanjem, troškovi ograničavaju i odluke o priznavanju. Postoji trošak priznavanja imovine ili obaveza. Sastavljači primarnih financijskih izvještaja snose troškove dobivanja relevantne mjerne vrijednosti imovine ili obaveze. Korisnici primarnih financijskih izvještaja snose troškove analiziranja i tumačenja pruženih informacija. Imovina ili obaveza se priznaju kada je vjerojatno da će koristi od informacija koje su pružene korisnicima primarnih financijskih izvještaja kroz to priznavanje opravdati troškove pružanja i korištenja tih informacija. U nekim slučajevima, troškovi priznavanja mogu premašiti njegove koristi.

- 5.9 Nije moguće precizno definirati kada će priznavanje imovine ili obaveze korisnicima primarnih financijskih izvještaja pružiti korisne informacije po trošku koji ne premašuje njegove koristi. To što je korisnicima korisno ovisi o stavki i činjenicama i okolnostima. Prema tome, kod donošenja odluke da li priznati neku stavku je neophodno koristiti prosuđivanje i, zbog toga se zahtjevi za priznavanjem mogu razlikovati od jednog do drugog standarda.
- 5.10 Kod donošenja odluka o priznavanju bitno je uzeti u obzir informacije koje bi bile pružene da se neka imovina ili obaveza ne priznaju. Na primjer, ako se pri nastanku rashoda ne prizna imovina, priznaje se rashod. Vremenom, to priznavanje rashoda može, u određenim slučajevima, pružiti korisne informacije poput, na primjer, informacija koje korisnicima primarnih financijskih izvještaja omogućavaju da identificiraju trendove.
- 5.11 Čak i ako stavka koja zadovoljava definiciju imovine ili obaveze nije priznata, subjekt će možda morati pružiti informacije o toj stavci u bilješkama. Važno je razmotriti kako takve informacije učiniti dovoljno vidljivima da se kompenzira odsustvo stavke iz strukturiranog sažetka danog kroz izvještaj o financijskom položaju i, kada je primjenjivo, izvještaj(e) o financijskom rezultatu.

Relevantnost

- 5.12 Informacije o imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima su relevantne za korisnike primarnih financijskih izvještaja. Međutim, priznavanje određene stavke imovine ili obaveze i iz njih proisteklih prihoda, rashoda ili promjena u kapitalu ne mora uvijek pružiti relevantne informacije. To može biti slučaj ako, na primjer:
- (a) nije izvjesno da li imovina ili obaveza postoji (vidjeti tačku 5.14); ili
 - (b) imovina ili obaveza postoji, ali je mala vjerojatnost priljeva ili odljeva ekonomskih koristi (vidjeti tačke 5.15–5.17).
- 5.13 Prisustvo jednog ili oba faktora opisana u tački 5.12 ne dovodi automatski do zaključka da informacija pružena kroz priznavanje nije relevantna. Štaviše, faktori koji nisu opisani u tački 5.12 također mogu utjecati na zaključak. Može se desiti kombinacija faktora, a ne bilo koji pojedinačni faktor koji određuje hoće li prepoznavanje pružiti relevantne informacije.

Neizvjesnost postojanja

- 5.14 U tačkama 4.13 i 4.35 su obrađeni slučajevi kada je neizvjesno da li imovina ili obaveza postoje. U nekim slučajevima, ta neizvjesnost, eventualno u kombinaciji s malom vjerojatnosti priljeva ili odljeva ekonomskih koristi i iznimno širokim spektrom mogućih ishoda, može značiti da priznavanje imovine ili obaveze, koje se moraju mjeriti u jednom iznosom, ne bi pružilo relevantne informacije. Bez obzira na to da li je imovina ili obaveza priznata ili nije, u primarnim financijskim izvještajima možda će trebati pružiti informacije s objašnjenjem o neizvjesnostima povezanim sa njima.

Mala vjerojatnost priljeva ili odljeva ekonomskih koristi

- 5.15 Imovina ili obaveza mogu postojati čak i kada je mala vjerojatnost priljeva ili odljeva ekonomskih koristi (vidjeti tačke 4.15 i 4.38).
- 5.16 Ako je vjerojatnost priljeva ili odljeva ekonomskih koristi mala, najrelevantnije informacije o imovini ili obavezi mogu biti informacije o veličini mogućih priljeva ili odljeva, njihovom mogućem vremenskom rasporedu i faktorima koji utječu na vjerojatnost njihovog nastanka. Takve informacije se u pravilu uvrštavaju u bilješke.
- 5.17 Čak i kada je vjerojatnost priljeva ili odljeva ekonomskih koristi mala, priznavanje imovine ili obaveze može dati relevantne informacije mimo onih koje su opisane u tački 5.16. Da li će to biti slučaj može ovisiti o nizu faktora, kao što su:
- (a) ako se imovina stekne ili obaveza nastane u transakciji razmjene po tržišnim uvjetima, njen trošak u pravilu odražava vjerojatnost priljeva ili odljeva ekonomskih koristi. Prema tome, taj trošak može predstavljati relevantnu informaciju i najčešće je lako dostupan. Nadalje, nepriznavanje imovine ili obaveze bi rezultiralo priznavanjem rashoda ili prihoda u trenutku razmjene, što možda neće biti vjeran prikaz transakcije (vidjeti tačku 5.25(a));
 - (b) ako imovina ili obaveza proisteknu iz događaja koji nije transakcija razmjene, priznavanje imovine ili obaveze obično rezultira priznavanjem prihoda ili rashoda. Ako postoji tek mala vjerojatnost da će imovina ili obaveza rezultirati priljevima ili odljevima ekonomskih koristi, korisnici primarnih financijskih izvještaja neće obavezno vidjeti priznavanje te imovine i prihoda, odnosno obaveze i rashoda kao relevantne informacije.

Vjerodostojno prikazivanje

- 5.18 Priznavanje određene stavke imovine ili obaveze je primjereno ako pruža ne samo relevantne informacije već i vjerodostojan prikaz te imovine ili obaveze i svih prihoda, rashoda ili promjena u kapitalu koji proisteknu iz nje. Da li je moguće dati vjerodostojan prikaz može ovisiti o razini neizvjesnosti mjerenja povezane s imovinom, odnosno obavezom ili o drugim faktorima.

Neizvjesnost mjerenja

- 5.19 Da bi imovina ili obaveza bile priznate, moraju se izmjeriti. U mnogim slučajevima, mjerne vrijednosti se moraju procijeniti i, zbog toga, podliježu neizvjesnosti mjerenja. Kao što je navedeno u tački 2.19, korištenje razumnih procjena je ključni dio pripreme financijskih informacija i ne umanjuje korisnost tih informacija ako su procjene jasno i tačno opisane i objašnjene. Čak ni kada je neizvjesnost mjerenja velika, to ne znači nužno da takva procjena neće dati korisne informacije.
- 5.20 U nekim slučajevima, razina neizvjesnosti u vezi s procjenom mjerne vrijednosti imovine ili obaveze može biti toliko visoka da može biti upitno da li bi procjena pružila dovoljno vjerodostojan prikaz te imovine ili obaveze i svih prihoda, rashoda ili promjena u kapitalu proisteklih iz nje. Razina neizvjesnosti mjerenja može biti toliko visoka ako je, na primjer, jedini način da se procijeni mjerna vrijednost imovine ili obaveze pomoću tehnika mjerenja zasnovanih na novčanim tokovima, te postoji jedna ili više sljedećih okolnosti:
- (a) raspon mogućih ishoda je izuzetno širok i izuzetno teško je procijeniti vjerojatnost bilo kog od tih ishoda;
 - (b) mjerna vrijednost je izuzetno osjetljiva i na male promjene u procjenama vjerojatnosti različitih ishoda – na primjer, ako je vjerojatnost nastanka budućih novčanih priljeva ili odljeva izuzetno mala, ali bi, ako se dese, veličina tih novčanih priljeva ili odljeva bila izuzetno velika;
 - (c) mjerenje imovine ili obaveze iziskuje izuzetno teške ili izuzetno subjektivne raspodjele novčanih tokova koje se ne odnose isključivo na imovinu ili obavezu koja se mjeri.
- 5.21 U nekim od slučajeva opisanim u tački 5.20, najkorisnija informacija bi mogla biti mjerna vrijednost koja se oslanja na veoma neizvjesnu procjenu, praćena opisom procjene i objašnjenjem neizvjesnosti koje utječu na nju. To je naročito vjerojatno ako je dana mjerna vrijednost najrelevantnija mjerna vrijednost imovine ili obaveze. U drugim slučajevima, ako ta informacija ne bi dala dovoljno vjerodostojan prikaz imovine ili obaveze i svih prihoda, rashoda ili promjena u kapitalu koji proisteknu iz nje, najkorisnija informacija bi mogla biti druga mjerna vrijednost (praćena svim neophodnim opisima i objašnjenjima) koja je nešto manje relevantna, ali je podložna manjoj neizvjesnosti mjerenja.
- 5.22 U ograničenom broju okolnosti, sve relevantne mjerne vrijednosti imovine ili obaveze koje su dostupne (ili ih je moguće dobiti) mogu podlijegati toliko velikoj neizvjesnosti mjerenja da nijedna od njih ne bi dala korisne informacije o imovini ili obavezi (i svim prihodima, rashodima ili promjenama u kapitalu koji proisteknu iz nje), čak i ako bi ih pratili opis procjena koje su korištene kod njihovog utvrđivanja i objašnjenje neizvjesnosti koje utječu na te procjene. U takvim okolnostima, imovina ili obaveza ne bi bili priznati.
- 5.23 Bez obzira na to da li je imovina ili obaveza priznata, vjerodostojan prikaz imovine ili obaveze možda će trebati uključiti informacije s objašnjenjem o neizvjesnosti povezanim s postojanjem ili s mjerenjem imovine ili obaveze ili s njihovim ishodom – iznosom ili vremenom bilo kojeg priljeva ili odljeva ekonomskih koristi koje će u konačnici proisteći iz toga (vidjeti tačke 6.60–6.62.).

Drugi faktori

- 5.24 Vjerodostojno prikazivanje priznate imovine, obaveza, kapitala, prihoda ili rashoda uključuje ne samo priznavanje dane stavke već i njeno mjerenje te prezentiranje i objavljivanje informacija o njoj (vidjeti poglavlja 6 i 7).
- 5.25 Prema tome, kod procjenjivanja da li priznavanje imovine ili obaveze može pružiti vjerodostojan prikaz imovine ili obaveze, potrebno je uzeti u obzir ne samo opis i mjerenje te imovine ili obaveze u izvještaju o financijskom položaju već i:
- (a) opis prihoda, rashoda i promjena u kapitalu koji su proistekli iz stavke. Na primjer, ako subjekt stekne imovinu u zamjenu za naknadu, nepriznavanje imovine bi rezultiralo priznavanjem rashoda i umanjilo dobit i kapital subjekta. U nekim slučajevima, na primjer, ako subjekt ne iskoristi imovinu trenutno, taj rezultat može dati prikaz koji bi navodio na pogrešan zaključak da se financijski položaj subjekta pogoršao;
 - (b) da li su povezana imovina i obaveze priznati. Ako nisu priznati, priznavanje može dovesti do nedosljednosti priznavanja (računovodstvena neusklađenost). To možda neće pružiti razumljiv ili vjerodostojan prikaz ukupnih efekata transakcije ili drugog događaja iz kojeg je proistekla imovina ili obaveza, čak i ako su informacije s objašnjenjem navedene u bilješkama;

- (c) prezentiranje i objavljivanje informacija o imovini ili obavezi, te prihodima, rashodima ili promjenama u kapitalu koji su proistekli iz njih. Potpuni prikaz uključuje sve informacije potrebne korisniku primarnih financijskih izvještaja za razumijevanje prikazane ekonomske pojave, uključujući sve neophodne opise i objašnjenja. Prema tome, prezentiranje i objavljivanje povezanih informacija može omogućiti da priznati iznos bude dio vjerodostojnog prikaza imovine, obaveze, kapitala, prihoda ili rashoda.

Prestanak priznavanja

- 5.26 Prestanak priznavanja je uklanjanje kompletne ili dijela priznate imovine ili obaveze iz izvještaja o financijskom položaju subjekta. Prestanak priznavanja obično se dešava onda kada ta stavka prestane zadovoljavati definiciju imovine ili obaveze:
- (a) za imovinu, prestanak priznavanja se u pravilu dešava kada subjekt izgubi kontrolu nad cijelom ili nad dijelom priznate imovine; a
- (b) za obavezu, prestanak priznavanja u pravilu nastupa kada subjekt prestane imati sadašnju obavezu (obligaciju) za cijelu ili dio priznate obaveze.
- 5.27 Ciljevi računovodstvenih zahtjeva u vezi s prestankom priznavanja su da se vjerodostojno prikažu oboje:
- (a) svu imovinu i obaveze zadržane nakon transakcije ili drugog događaja koji je doveo do prestanka priznavanja (uključujući svu imovinu ili obaveze stečenu, nastalu ili stvorenu kao dio transakcije ili drugog događaja); i
- (b) promjenu u imovini i obavezama subjekta nastalu kao rezultat te transakcije ili drugog događaja.
- 5.28 Ciljevi opisani u tački 5.27 se obično ostvaruju kroz:
- (a) prestanak priznavanja sve imovine ili obaveza koje su istekle ili su iskorištene, prikupljene, ispunjene ili prenesene te priznavanje svih prihoda i rashoda koji proisteknu iz toga. U nastavku ovog poglavlja, za opisivanje takve imovine i obaveza se koristi pojam „prenesena komponenta“;
- (b) nastavak priznavanja zadržane imovine ili obaveza, poznatih i pod nazivom „zadržana komponenta“, ako ih ima. Ta zadržana komponenta postaje obračunska jedinica odvojena od prenesene komponente. U skladu s tim, ne priznaju se nikakvi prihodi ili rashodi na zadržanu komponentu kao rezultat prestanka priznavanja prenesene komponente, osim kada taj prestanak priznavanja dovede do promjene zahtjeva u pogledu mjerenja koji se primjenjuju na zadržanu komponentu; i
- (c) primjenu jednog ili više sljedećih postupaka, ako je to neophodno da bi se ostvario jedan ili oba cilja opisana u tački 5.27:
- (i) prezentiranje svake zadržane komponente zasebno u izvještaju o financijskom položaju;
- (ii) prezentiranje zasebno u izvještaju(ima) o financijskom rezultatu svih prihoda i rashoda priznatih kao rezultat prestanka priznavanja prenesene komponente; ili
- (iii) pružanje objašnjenja.
- 5.29 U nekim slučajevima, može se činiti kao da je subjekt prenio imovinu ili obavezu, ali da ta imovina ili obaveza, ipak, ostanu njegova imovina ili obaveza. Na primjer:
- (a) ako izgleda kao da je subjekt prenio imovinu, ali zadržava izloženost značajnim pozitivnim ili negativnim promjenama iznosa ekonomskih koristi koje bi imovina mogla dati, to nekad ukazuje da postoji mogućnost da subjekt nastavlja kontrolirati imovinu (vidjeti tačku 4.24); ili
- (b) ako izgleda kao da je subjekt prenio imovinu na drugu stranu koja je drži kao agent subjekta, prenositelj i dalje kontrolira imovinu (vidjeti tačku 4.25).
- 5.30 U slučajevima opisanim u tački 5.29, prestanak priznavanja imovine ili obaveze nije primjeren jer ne bi ostvario nijedan od dva cilja opisana u tački 5.27.
- 5.31 Kada subjekt više nema prenesenu komponentu, prestanak priznavanja prenesene komponente vjerodostojno prikazuje tu činjenicu. Ipak, u nekim od tih slučajeva, prestanak priznavanja možda neće vjerodostojno prikazati u kojoj mjeri je transakcija ili drugi događaj promijenio imovinu ili obaveze subjekta, čak i kada je potpomognut jednim ili više postupaka opisanih u tački 5.28(c). U tim slučajevima, prestanak priznavanja prenesene komponente bi mogao sugerirati da se financijski položaj subjekta promijenio značajnije nego što zaista jeste. To se može desiti, na primjer:
- (a) ako je subjekt prenio imovinu i, u isto vrijeme, stupio u drugu transakciju koja je rezultirala sadašnjim pravom ili sadašnjom obavezom da se ponovo stekne ta imovina. Takva sadašnja prava ili sadašnje obaveze mogu proizaći iz, na primjer, terminskog ugovora, potpisane opcije prodaje (*put* opcije) ili iz kupljene opcije opoziva (*call* opcije);

- (b) ako je subjekt zadržao izloženost značajno pozitivnim ili negativnim promjenama iznosa ekonomskih koristi koje bi mogla dati prenesena komponenta koju subjekt više ne kontrolira.
- 5.32 Ako prestanak priznavanja nije dovoljan da se ostvare oba cilja iz tačke 5.27, čak i kada je potpomognut jednim ili više postupaka opisanih u tački 5.28(c), ta dva cilja se nekad mogu ostvariti kroz nastavak priznavanja prenesene komponente. To može biti slučaj pod sljedećim okolnostima:
- (a) nisu priznati nikakvi prihodi ili rashodi bilo na zadržanu ili na prenesenu komponentu kao rezultat transakcije ili drugog događaja;
 - (b) s primicima (ili isplatama) po prijenosu imovine (ili obaveze) se postupa kao s primljenim (ili danim) zajmom; i
 - (c) zasebno prezentiranje prenesene komponente u izvještaju o financijskom položaju ili pružanje objašnjenja su potrebni da bi se opisala činjenica da subjekt više nema nikakva prava ili obaveze proistekla iz prenesene komponente. Slično tome, može se pokazati neophodnim dati informacije o prihodima ili rashodima proisteklim iz prenesene komponente nakon prijenosa.
- 5.33 Jedan od slučajeva kada se postavljaju pitanja u vezi s prestankom priznavanja je kada je ugovor preinačen na način koji smanjuje ili potpuno poništava postojeća prava ili obaveze. Kod odlučivanja o tome na koji način obračunati preinaku ugovora, neophodno je razmotriti koja obračunska jedinica korisnicima primarnih financijskih izvještaja pruža najkorisnije informacije o imovini i obavezama koji su zadržani nakon te preinake i o načinu na koji je preinaka promijenila imovinu i obaveze subjekta:
- (a) ako preinaka ugovora samo poništava postojeća prava ili obaveze, kod odlučivanja o tome da li prestati priznavati ta prava ili obaveze razmatraju se elementi obrađeni u tačkama 5.26–5.32;
 - (b) ako preinaka ugovora samo dodaje nova prava ili obaveze, potrebno je odlučiti da li s njima postupiti kao sa zasebnim pravima ili obavezama ili kao sa dijelom iste obračunske jedinice koja se koristi za postojeća prava i obaveze (vidjeti tačke 4.48–4.55); a
 - (c) ako preinaka ugovora i poništava postojeća prava ili obaveze i dodaje nova prava ili obaveze, neophodno je razmotriti i zasebne i kombinirane efekte tih preinaka. U nekim od takvih slučajeva, ugovor je preinačen u tolikoj mjeri da, u suštini, preinaka zamjenjuje raniju imovinu ili obavezu novom imovinom ili obavezom. Onda kada se radi o tako velikoj preinaci, subjekt će možda morati prestati priznavati izvornu imovinu ili obavezu i priznati novu imovinu ili obavezu.

POGLAVLJE 6: MJERENJE

UVOD	6.1
OSNOVE ZA MJERENJE	6.4
Historijski trošak	6.4
Sadašnja vrijednost	6.10
Fer vrijednost	6.12
Upotrebna vrijednost i vrijednost ispunjenja	6.17
Tekući trošak	6.21
INFORMACIJE KOJE PRUŽAJU POJEDINE OSNOVE ZA MJERENJE	6.23
Historijski trošak	6.24
Sadašnja vrijednost	6.32
Fer vrijednost	6.32
Upotrebna vrijednost i vrijednost ispunjenja	6.37
Tekući trošak	6.40
FAKTORI KOJE TREBA UZETI U OBZIR KOD ODABIRA OSNOVE ZA MJERENJE	6.43
Relevantnost	6.49
Obilježja imovine ili obaveza	6.50
Doprinos budućim novčanim tokovima	6.54
Vjerodostojno prikazivanje	6.58
Poboljšavajuća kvalitativna obilježja i troškovna ograničenja	6.63
Historijski trošak	6.69
Sadašnja vrijednost	6.72
Faktori svojstveni početnom mjerenju	6.77
Više od jedne osnove za mjerenje	6.83
MJERENJE KAPITALA	6.87
TEHNIKE MJERENJA ZASNOVANE NA NOVČANIM TOKOVIMA	6.91

Uvod

- 6.1 Elementi priznati u primarnim financijskim izvještajima se kvantificiraju u novcu. To iziskuje da se odabere osnova za mjerenje. Osnova za mjerenje je identificirano svojstvo – na primjer historijski trošak, fer vrijednost ili vrijednost ispunjenja – stavke koja se mjeri. Primjenom osnove za mjerenje na imovinu ili obavezu stvara se mjerna vrijednost za tu imovinu ili obavezu i s njima povezane prihode i rashode.
- 6.2 Razmatranje kvalitativnih obilježja korisnih financijskih informacija i troškovnih ograničenja će vjerojatno rezultirati odabirom različitih osnova za mjerenje različite imovine, obaveza, prihoda i rashoda.
- 6.3 Standard bi možda trebao opisati na koji način primijeniti osnovu za mjerenje koja je odabrana u tom standardu. Taj opis bi mogao uključivati:
- navođenje tehnika koje se mogu ili moraju primjenjivati kod procjenjivanja mjerne vrijednosti pomoću dane osnove za mjerenje;
 - navođenje pojednostavljenog mjernog pristupa koji će vjerojatno dati informacije slične informacijama koje bi pružila preferirana osnova za mjerenje; ili
 - objašnjenje kako preinačiti osnovu za mjerenje, na primjer, isključivanjem iz vrijednosti ispunjenja obaveze efekta mogućnosti da subjekt eventualno ne ispuni danu obavezu (vlastiti kreditni rizik).

Osnove za mjerenje

Historijski trošak

- 6.4 Mjerenja po historijskom trošku daju novčane informacije o imovini, obavezama i s njima povezanim prihodima i rashodima, koristeći informacije koje su, bar djelomično, izvedene iz cijene transakcije ili drugog događaja iz kojeg su proistekli. Za razliku od sadašnje vrijednosti, historijski trošak ne odražava promjene vrijednosti, osim u onoj mjeri u kojoj se te promjene odnose na umanjjenje vrijednosti imovine ili obaveze koja je postala štetna (vidjeti tačke 6.7(c) i 6.8(b)).
- 6.5 Historijski trošak imovine u trenutku kada se stekne ili stvori je vrijednost troškova nastalih pri stjecanju ili stvaranju te imovine, koju čine naknada plaćena u zamjenu za stjecanje ili stvaranje imovine uvećano za transakcijske troškove. Historijski trošak obaveze u trenutku kada nastane ili se preuzme je vrijednost naknade primljene u zamjenu za nastanak ili preuzimanje obaveze umanjeno za transakcijske troškove.
- 6.6 Kada se imovina stekne ili stvori, odnosno obaveza nastane ili preuzme, kao rezultat događaja koji nije transakcija po tržišnim uvjetima (vidjeti tačku 6.80), možda neće biti moguće identificirati trošak ili taj trošak možda neće pružiti relevantne informacije o imovini ili obavezi. U nekim od takvih slučajeva, sadašnja vrijednost imovine ili obaveze se koristi kao procijenjeni trošak kod početnog priznavanja a taj procijenjeni trošak zatim koristi kao polazna tačka za naknadno mjerenje po historijskom trošku.
- 6.7 Historijski trošak imovine se ažurira tokom vremena kako bi prikazao, ako je primjenjivo:
- potrošnju dijela ili cijelog ekonomskog resursa koji predstavlja imovinu (amortizacija);
 - uplata primljenih za taj izmireni dio ili cijelu imovinu vine;
 - efekt događaja koji uzrokuju da dio ili cijeli historijski trošak imovine više nije moguće nadoknaditi (umanjenje vrijednosti); i
 - obračunavanje kamata koje odražavaju bilo koju financijsku komponentu imovine.
- 6.8 Historijski trošak obaveze se ažurira tokom vremena kako bi prikazao, ako je primjenjivo:
- ispunjenja dijela ili cijele obaveze tako što se, na primjer, izvrše plaćanja koja izmiruju dio ili cijelu obavezu ili se obaveza podmiri kroz isporuku dobara;
 - efekt događaja koji povećavaju vrijednost obaveze da se prenesu ekonomski resursi potrebni za ispunjenje obaveze u onoj mjeri da postane štetna. Obaveza je štetna ako historijski trošak više nije dovoljan da se prikaže dužnost ispunjenja obaveze; i
 - obračunavanje kamata koje odražavaju bilo koju financijsku komponentu obaveze.
- 6.9 Jedan od načina da se mjerenje po historijskom trošku primijeni na financijsku imovinu i financijske obaveze je njihovo mjerenje po amortiziranom trošku. Amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obaveze odražava procjene budućih novčanih tokova, diskontiranih po stopi koja je utvrđena kod početnog priznavanja. Za instrumente s promjenjivom stopom, diskontna stopa se ažurira kako bi odrazila promjene u promjenljivoj stopi. Amortizirani trošak financijske imovine ili financijske obaveze ažurira se tokom vremena kako bi prikazao naknadne promjene, kao što su obračun kamate, umanjjenje vrijednosti financijske imovine i primici ili plaćanja.

Sadašnja vrijednost

- 6.10 Mjerenje po sadašnjoj vrijednosti daje monetarne informacije o imovini, obavezama i s njima povezanim prihodima i rashodima, koristeći informacije koje su ažurirane kako bi odražavale uvjete na datum mjerenja. Zbog tog ažuriranja, sadašnje vrijednosti imovine i obaveza odražavaju promjene, nastale od datuma prethodnog mjerenja, u procjenama novčanih tokova i drugih faktora koji se odražavaju u tim sadašnjim vrijednostima (vidjeti tačke 6.14, 6.15 i 6.20). Za razliku od historijskog troška, sadašnja vrijednost imovine ili obaveze se ne izvodi, čak ni djelomično, iz cijene transakcije ili drugog događaja iz kojeg je proistekla imovina ili obaveza.
- 6.11 U osnove za mjerenje povezane sa sadašnjom vrijednošću spadaju:
- (a) fer vrijednost (vidjeti tačke 6.12–6.16);
 - (b) upotrebna vrijednost za imovinu i vrijednost ispunjenja za obaveze (vidjeti tačke 6.17–6.20); i
 - (c) tekući trošak (vidjeti tačke 6.21–6.22).

Fer vrijednost

- 6.12 Fer vrijednost je cijena koja bi bila primljena za prodaju imovine, ili plaćena za prijenos obaveze, u redovnoj transakciji između učesnika na tržištu na datum mjerenja.
- 6.13 Fer vrijednost odražava stanovište učesnika na tržištu kojem subjekt ima pristup. Imovina ili obaveza se mjere uz korištenje istih pretpostavki koje bi koristili učesnici na tržištu kod određivanja cijene imovine ili obaveze ako postupaju u svom najboljem ekonomskom interesu.
- 6.14 U nekim slučajevima, fer vrijednost se može utvrditi direktno promatranjem cijena na aktivnom tržištu. U drugim slučajevima, ona se određuje indirektno pomoću tehnika mjerenja, kao što su tehnike mjerenja zasnovane na novčanim tokovima (vidjeti tačke 6.91–6.95), odražavajući sve sljedeće faktore:
- (a) procjene budućih novčanih tokova;
 - (b) moguće promjene procijenjenog iznosa ili vremena nastanka budućih novčanih tokova za imovinu ili obavezu koje se mjere, nastale uslijed neizvjesnosti koja je svojstvena tim novčanim tokovima;
 - (c) vremensku vrijednost novca;
 - (d) cijenu snošenja neizvjesnosti koja je svojstvena novčanim tokovima (premiju za rizik ili diskont za rizik). Cijena snošenja neizvjesnosti ovisi o obimu te neizvjesnosti. Ona odražava i činjenicu da bi ulagači u pravilu manje platili za imovinu (i obično više tražili za preuzimanje obaveze) s neizvjesnim novčanim tokovima nego za imovinu (ili obavezu) čiji novčani tokovi su izvjesni;
 - (e) druge faktore, kao što je likvidnost, ako bi učesnici na tržištu odabrali uzeti te faktore u obzir u danim okolnostima.
- 6.15 Faktori navedeni u tačkama 6.14(b) i 6.14(d) podrazumijevaju mogućnost da druga ugovorna strana ne ispuni svoju obavezu prema subjektu (kreditni rizik), ili da subjekt možda ne ispuni svoju obavezu (vlastiti kreditni rizik).
- 6.16 Obzirom da se fer vrijednost ne izvodi, čak ni djelomično, iz cijene transakcije ili drugog događaja iz kog je proistekla imovina ili obaveza, fer vrijednost se ne povećava za transakcijske troškove nastale prilikom stjecanja imovine i ne smanjuje za transakcijske troškove nastale kada je obaveza nastala ili preuzeta. Pored toga, fer vrijednost ne odražava ni transakcijske troškove koji bi nastali konačnim otuđenjem imovine ili prijenosom ili izmirenjem obaveze.

Upotrebna vrijednost i vrijednost ispunjenja

- 6.17 Upotrebna vrijednost je sadašnja vrijednost novčanih tokova ili drugih ekonomskih koristi za koje subjekt očekuje da će prosteći iz korištenja imovine ili iz njenog konačnog otuđenja. Vrijednost ispunjenja je sadašnja vrijednost novca ili drugog ekonomskog resursa koji subjekt očekuje da će biti dužan prenijeti dok ispunjava obavezu. Ti iznosi novca ili drugih ekonomskih resursa uključuju ne samo iznose koji će biti preneseni strani kojoj se duguje obaveza, već i iznose za koje subjekt očekuje da će biti dužan prenijeti ih drugim stranama kako bi ispunio obavezu.
- 6.18 Obzirom da se upotrebna vrijednost i vrijednost ispunjenja temelje na budućim novčanim tokovima, one ne uključuju transakcijske troškove nastale pri stjecanju imovine ili preuzimanju obaveze. Međutim, upotrebna vrijednost i vrijednost ispunjenja uključuju sadašnju vrijednost svih transakcijskih troškova za koje subjekt očekuje da će nastati kod konačnog otuđenja imovine ili ispunjenja obaveze.
- 6.19 Upotrebna vrijednost i vrijednost ispunjenja odražavaju pretpostavke koje su svojstvene danom subjektu a ne pretpostavke učesnika na tržištu. U praksi se može desiti da se pretpostavke koje bi mogli koristiti učesnici na tržištu ne razlikuju puno od onih koje koristi sam subjekt.

- 6.20 Upotrebna vrijednost i vrijednost ispunjenja se ne mogu direktno promatrati i utvrđuju se pomoću tehnika mjerenja zasnovanih na novčanim tokovima (vidjeti tačke 6.91–6.95). Upotrebna vrijednost i vrijednost ispunjenja odražavaju iste faktore koji su opisani za fer vrijednost u tački 6.14, ali sa stanovišta svojstvenog subjektu a ne sa stanovišta učesnika na tržištu.

Tekući trošak

- 6.21 Tekući trošak imovine je trošak ekvivalentne imovine na datum mjerenja, koji se sastoji od naknade koja bi bila plaćena na datum mjerenja uvećane za transakcijske troškove koji bi nastali na taj datum. Tekući trošak obaveze je naknada koja bi bila primljena za ekvivalentnu obavezu na datum mjerenja umanjena za transakcijske troškove koji bi nastali na taj datum. Kao i historijski trošak, tekući trošak je ulazna vrijednost: on odražava cijene na tržištu na kojem bi subjekt stekao imovinu ili gdje bi nastala obaveza. U tome se on razlikuje od fer vrijednosti, upotrebne vrijednosti i vrijednosti ispunjenja, koje su sve izlazne vrijednosti. Međutim, za razliku od historijskog troška, tekući trošak odražava uvjete na datum mjerenja.
- 6.22 U nekim slučajevima, tekući trošak se ne može odrediti direktno promatranjem cijena na aktivnom tržištu i mora se odrediti indirektno na druge načine. Na primjer, ako su cijene dostupne samo za novu imovinu, može se pokazati neophodnim procijeniti tekući trošak korištene imovine usklađivanjem tekuće cijene nove imovine kako bi odražavala trenutnu starost i stanje imovine koju subjekt drži.

Informacije koje pružaju pojedine osnove za mjerenje

- 6.23 Pri odabiru osnove za mjerenje, bitno je uzeti u razmatranje prirodu informacija koje će osnova za mjerenje pružiti kako u izvještaju o financijskom položaju tako i u izvještaju (ima) o financijskom rezultatu. Tabela 6.1. daje sažetak tih informacija a tačke 6.24–6.42 ih detaljnije obrazlažu.

Historijski trošak

- 6.24 Informacije pružene mjerenjem imovine ili obaveze po historijskom trošku mogu biti relevantne za korisnike primarnih financijskih izvještaja jer se historijski trošak koristi informacije izvedene, barem djelomično, iz cijene transakcije ili drugog događaja iz kojeg je proistekla imovina ili obaveza.
- 6.25 U pravilu, ako je imovinu stekao u nedavnoj transakciji po tržišnim uvjetima, subjekt očekuje da će ta imovina donijeti bar dovoljne ekonomske koristi da nadoknadi njen trošak. Slično tome, ako je obaveza nastala ili preuzeta kao rezultat nedavne transakcije po tržišnim uvjetima, subjekt očekuje da vrijednost obaveze (obligacije) da se prenesu ekonomski resursi kako bi se ispunila obaveza obično neće biti veća od primljene naknade umanjene za transakcijske troškove. Prema tome, mjerenje imovine ili obaveze po historijskom trošku u takvim slučajevima daje relevantne informacije i o imovini ili obavezi i o cijeni transakcije iz koje je imovina ili obaveza proistekla.
- 6.26 Obzirom da se historijski trošak umanjuje kako bi odražavao korištenje imovine i umanjenje njene vrijednosti, iznos koji se očekuje da će biti nadoknađen od imovine mjerene po historijskom trošku je najmanje jednak njenoj knjigovodstvenoj vrijednosti. Slično tome, obzirom da se historijski trošak obaveze povećava kada postane štetna, vrijednost obaveze (obligacije) da se prenesu ekonomski resursi potrebni za ispunjenje obaveze nije veća od knjigovodstvene vrijednosti obaveze.
- 6.27 Ako se imovina koja nije financijska imovina mjeri po historijskom trošku, korištenje ili prodaja imovine, ili dijela imovine, dovodi do rashoda mjenog po historijskom trošku imovine, ili dijela imovine, koja je iskorištena ili prodana.
- 6.28 Rashod proistekao iz prodaje imovine se priznaje u isto vrijeme kada se i naknada za tu prodaju prizna kao prihod. Razlika između prihoda i rashoda je marža proistekla iz prodaje. Rashodi proistekli iz korištenja imovine se mogu usporediti s pripadajućim prihodima kako bi se dobile informacije o maržama.
- 6.29 Slično tome, ako je obaveza koja nije financijska obaveza nastala ili preuzeta u zamjenu za naknadu i mjeri se po historijskom trošku, ispunjenje cijele ili dijela obaveze dovodi do prihoda mjenog po vrijednosti naknade primljene za ispunjeni dio. Razlika između tog prihoda i rashoda nastalih pri ispunjenju obaveze je marža proistekla iz ispunjenja.
- 6.30 Informacije o trošku prodane ili iskorištene imovine, uključujući i dobra i usluge iskorištene trenutno (vidjeti tačku 4.8), kao i o primljenoj naknadi mogu imati vrijednost predviđanja. Te informacije se mogu koristiti kao ulazne informacije kod predviđanja budućih marži od buduće prodaje dobara (uključujući dobra koja subjekt trenutno ne drži) i usluga i, prema tome, kod procjene izgleda subjekta za buduće neto novčane priljeve. Kako bi procijenili izgleda subjekta za buduće novčane tokove, korisnici primarnih financijskih izvještaja često se fokusiraju na izgleda subjekta za stvaranje budućih marži tokom više razdoblja a ne samo na njegove izgleda da stvori marže od dobara koja već drži. Prihodi i rashodi mjereni po historijskom trošku mogu imati i potvrdnu

vrijednost jer korisnicima primarnih financijskih izvještaja mogu dati povratne informacije o njihovim ranijim predviđanjima novčanih tokova ili marži. Informacije o trošku prodane ili iskorištene imovine također mogu pomoći u procjeni koliko učinkovito i djelotvorno je rukovodstvo subjekta ispunilo svoju odgovornost u pogledu korištenja ekonomskih resursa subjekta.

- 6.31 Iz sličnih razloga, informacije o kamatama zarađenim na imovinu i kamatama nastalim na obavezama, mjenjenim po amortiziranom trošku, mogu imati vrijednost predviđanja i potvrdnu vrijednost.

Sadašnja vrijednost

Fer vrijednost

- 6.32 Informacije koje se pružaju na osnovu mjerenja imovine i obaveza po fer vrijednosti mogu imati vrijednost predviđanja jer fer vrijednost odražava sadašnja očekivanja učesnika na tržištu u pogledu iznosa, vremena i neizvjesnosti budućih novčanih tokova. Cijena tih očekivanja se određuje na način koji odražava sadašnje preferencije učesnika na tržištu u vezi s rizicima. Takve informacije mogu imati i potvrdnu vrijednost tako što daju povratne informacije o ranijih očekivanjima.
- 6.33 Prihodi i rashodi koji odražavaju sadašnja očekivanja učesnika na tržištu mogu imati određenu vrijednost predviđanja jer se mogu koristiti kao ulazne informacije kod predviđanja budućih prihoda i rashoda. Takvi prihodi i rashodi također mogu pomoći u procjeni koliko učinkovito i djelotvorno je rukovodstvo subjekta ispunilo svoju odgovornost da iskoristi njegove ekonomske resurse.
- 6.34 Promjena fer vrijednosti imovine ili obaveza može biti rezultat različitih faktora navedenih u tački 6.14. Kada ti faktori imaju različita obilježja, zasebno identificiranje prihoda i rashoda koji proističu iz njih može pružiti korisne informacije korisnicima primarnih financijskih izvještaja (vidjeti tačku 7.14(b)).
- 6.35 Ako subjekt imovinu stekne na jednom tržištu a fer vrijednost odredi služeći se cijenama na drugom tržištu (tržištu na kojem bi subjekt prodao imovinu), svaka razlika u cijenama na ta dva tržišta se priznaje u prihod kada se prvi put odredi fer vrijednost.
- 6.36 U pravilu, imovina bi se prodala, odnosno obaveza prenijela za naknadu u iznosu sličnom njenoj fer vrijednosti, ako se ta transakcija desi na tržištu koje je korišteno kao izvor cijena kod mjerenja te fer vrijednosti. U tim slučajevima, ako se imovina ili obaveza mjere po fer vrijednosti, neto prihod ili neto rashod koji nastane u trenutku prodaje, odnosno prijenosa bi obično bio mali, osim ako je efekt transakcijskih troškova značajan.

Upotrebna vrijednost i vrijednost ispunjenja

- 6.37 Upotrebna vrijednost daje informacije o sadašnjoj vrijednosti procijenjenih novčanih tokova od upotrebe imovine i od njenog konačnog otuđenja. Te informacije mogu imati vrijednost predviđanja jer se mogu koristiti u procjeni izgleda za buduće neto novčane priljeve.
- 6.38 Vrijednost ispunjenja daje informacije o sadašnjoj vrijednosti procijenjenih novčanih tokova koji su potrebni da se ispuni obaveza. Prema tome, vrijednost ispunjenja može imati vrijednost predviđanja, naročito ako će obaveza biti ispunjena a ne prenesena ili izmirena kroz pregovore.
- 6.39 Ažurirane procjene upotrebne vrijednosti ili vrijednosti ispunjenja, u kombinaciji s informacijama o procjenama iznosa, vremena i neizvjesnosti budućih novčanih tokova, također mogu imati i potvrdnu vrijednost jer daju povratne informacije o ranijim procjenama upotrebne vrijednosti ili vrijednosti ispunjenja.

Tekući trošak

- 6.40 Informacije o imovini i obavezama mjenjenim po tekućem trošku mogu biti relevantne jer tekući trošak odražava trošak po kojem bi na datum mjerenja mogla biti stečena ili stvorena jednaka imovina, odnosno naknadu koja bi bila primljena za nastanak ili preuzimanje jednake obaveze.
- 6.41 Kao i historijski, tekući trošak daje informacije o trošku iskorištene imovine ili o prihodu od ispunjenja obaveza. Te informacije se mogu koristiti za izvođenje tekućih marži i kao ulazne informacije za predviđanje budućih marži. Za razliku od historijskog, tekući trošak odražava cijene koje su prevladavale u vrijeme korištenja ili ispunjenja. Kada su promjene u cijenama značajne, marže temeljene na tekućim trošku mogu biti korisnije za predviđanje budućih marži od marži temeljenih na historijskom trošku.
- 6.42 Da bi se obračunao tekući trošak korištenja (ili tekući trošak ispunjenja), promjena knjigovodstvene vrijednosti u izvještajnom razdoblju se mora podijeliti na tekući trošak korištenja (ili tekući prihod od ispunjenja) i na efekt promjena u cijenama. Efekt promjene u cijenama ponekad se naziva i „dobitak od držanja“ ili „gubitak od držanja“.

Tabela 6.1 – Sažetak informacija koje pružaju određene osnove za mjerenje

Imovina

Izveštaj o financijskom položaju				
	Historijski trošak	Fer vrijednost (pretpostavke učesnika na tržištu)	Upotrebna vrijednost (pretpostavke svojtvene subjektu) ^(a)	Tekući trošak
Knjigovodstvena vrijednost	Historijski trošak (uključujući transakcijske troškove), u mjeri u kojoj nije iskorišten, odnosno nije prikupljen i u kojoj ga je moguće povratiti. (Uključuje kamate obračunate na bilo koju financijsku komponentu.)	Cijena koja bi bila primljena u zamjenu za prodaju imovine (bez odbijanja transakcijskih troškova kod otuđenja).	Sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova od korištenja imovine i od njenog konačnog otuđenja (nakon odbijanja sadašnje vrijednosti transakcijskih troškova kod otuđenja).	Tekući trošak (uključujući transakcijske troškove), u mjeri u kojoj nije iskorišten, odnosno nije prikupljen i u kojoj ga je moguće povratiti.
Izveštaj(i) o financijskom rezultatu				
Događaj	Historijski trošak	Fer vrijednost (pretpostavke učesnika na tržištu)	Upotrebna vrijednost (pretpostavke svojtvene subjektu)	Tekući trošak
Početno priznavanje^(b)	—	Razlika između plaćene naknade i fer vrijednosti stečene imovine. ^(c) Transakcijski troškovi kod sticanja imovine.	Razlika između plaćene naknade i upotrebne vrijednosti stečene imovine. Transakcijski troškovi kod sticanja imovine.	—
Prodaja ili upotreba imovine^{(d), (e)}	Rashodi jednaki historijskom trošku prodane ili iskorištene imovine. Primljeni prihodi. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto.) Rashodi na ime transakcijskih troškova kod prodaje imovine.	Rashodi jednaki fer vrijednosti prodane ili iskorištene imovine. Primljeni prihodi. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto.) Rashodi na ime transakcijskih troškova kod prodaje imovine.	Rashodi jednaki upotrebnoj vrijednosti prodane ili iskorištene imovine. Primljeni prihodi. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto.)	Rashodi jednaki tekućem trošku prodane ili iskorištene imovine. Primljeni prihodi. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto.) Rashodi na ime transakcijskih troškova kod prodaje imovine.
Prihod od kamata	Prihod od kamata, po historijskim stopama, ažurirani ako imovina nosi promjenjivu kamatu.	Odražava se u prihodima i rashodima od promjena fer vrijednosti. (Može se odrediti zasebno.)	Odražava se u prihodima i rashodima od promjena upotrebne vrijednosti. (Može se odrediti zasebno.)	Prihodi od kamata, po sadašnjim stopama.
Umanjenje vrijednosti	Rashodi nastali jer historijski trošak više nije moguće povratiti.	Odražava se u prihodima i rashodima od promjena fer vrijednosti. (Može se odrediti zasebno.)	Odražava se u prihodima i rashodima od promjena upotrebne vrijednosti. (Može se odrediti zasebno.)	Rashodi nastali jer tekući trošak više nije moguće povratiti.
Promjene vrijednosti	Ne priznaju se, osim da se odrazi umanjene vrijednosti. Za financijsku imovinu – prihodi i rashodi od promjena u procijenjenim novčanim tokovima.	Odraženo u prihodima i rashodima od promjena fer vrijednosti.	Odraženo u prihodima i rashodima od promjena upotrebne vrijednosti.	Prihodi i rashodi odražavaju efekt promjena cijena (dobici ili gubici od držanja).

- (a) U ovoj koloni je dan sažetak informacija koje se pružaju kada se kao osnova za mjerenje koristi upotrebna vrijednost. Kao što je to, međutim, napomenuto u tački 6.75, upotrebna vrijednost neće obavezno predstavljati praktičnu osnovu za mjerenje kod redovnih ponovnih mjerenja.
- (b) Prihodi ili rashodi se mogu javiti kod početnog priznavanja imovine koja nije stečena po tržišnim uvjetima.
- (c) Prihodi ili rashodi se mogu javiti ako tržište na kojem je imovina stečena nije isto kao tržište koje je korišteno kao izvor cijena kod mjerenja fer vrijednosti dane imovine.
- (d) Korištenje imovine se u pravilu obračunavalo kroz trošak prodaje ili trošak amortizacije.
- (e) Priljeni prihodi su često jednaki priljenoj naknadi, ali će ovisiti o osnovi koja je korištena za mjerenje svake povezane obaveze.

Obaveze

Izvjestaj o financijskom položaju				
	Historijski trošak	Fer vrijednost (pretpostavke učesnika na tržištu)	Vrijednost ispunjenja (pretpostavke svojstvene subjektu)	Tekući trošak
Knjigovodstvena vrijednost	Naknada primljena (umanjena za transakcijske troškove) za preuzimanje neispunjenog dijela obaveze, povećano za viškove procijenjenih novčanih tokova iznad primljene naknade. (Uključuje kamate obračunate na sve financijske komponente.)	Cijena koja bi se platila za prienos neispunjenog dijela obaveze (ne uključujući transakcijske troškove koji bi nastali kod prijenosa).	Sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova koji će proisteći iz ispunjenja neispunjenog dijela obaveze (uključujući sadašnju vrijednost transakcijskih troškova koji će nastati pri ispunjenju ili prijenosu).	Naknada (umanjena za transakcijske troškove) koja bi se trenutno primila za preuzimanje neispunjenog dijela obaveze, povećano za viškove procijenjenih novčanih tokova preko naknade.
Izvjestaj(i) o financijskom rezultatu				
Događaj	Historijski trošak	Fer vrijednost (pretpostavke učesnika na tržištu)	Upotrebna vrijednost (pretpostavke svojstvene subjektu)	Tekući trošak
Početno priznavanje^(a)	—	Razlika između primljene naknade i fer vrijednosti obaveze. ^(b) Transakcijski troškovi po nastanku ili preuzimanju obaveze.	Razlika između primljene naknade i vrijednosti ispunjenja obaveze. Transakcijski troškovi po nastanku ili preuzimanju obaveze.	—
Ispunjenje obaveze	Prihodi jednaki historijskom trošku ispunjene obaveze (odražavaju historijsku naknadu). Rashodi na ime troškova nastalih kod ispunjenja obaveze. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto.)	Prihodi jednaki fer vrijednosti ispunjene obaveze. Rashodi na ime troškova nastalih kod ispunjenja obaveze. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto. Ako se prikaže u bruto iznosu, historijska naknada se može prikazati zasebno.)	Prihodi jednaki vrijednosti ispunjenja ispunjene obaveze. Rashodi na ime troškova nastalih kod ispunjenja obaveze. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto. Ako se prikaže u bruto iznosu, historijska naknada se može prikazati zasebno.)	Prihodi jednaki tekućem trošku ispunjene obaveze (odražavaju sadašnju naknadu). Rashodi na ime troškova nastalih kod ispunjenja obaveze. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto. Ako se prikaže u bruto iznosu, historijska naknada se može prikazati zasebno.)
Prijenos obaveze	Prihod jednak historijskom trošku prenesene obaveze (odražava historijsku naknadu). Rashodi na ime plaćenih troškova (uključujući transakcijske troškove) prijenosa obaveze. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto.)	Prihod jednak fer vrijednosti prenesene obaveze. Rashodi na ime plaćenih troškova (uključujući transakcijske troškove) prijenosa obaveze. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto.)	Prihod jednak upotrebnoj vrijednosti prenesene obaveze. Rashodi na ime plaćenih troškova (uključujući transakcijske troškove) prijenosa obaveze. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto.)	Prihod jednak tekućem trošku prenesene obaveze (odražava sadašnju naknadu). Rashodi na ime plaćenih troškova (uključujući transakcijske troškove) prijenosa obaveze. (Može se prikazati kao bruto ili kao neto.)

Izveštaj(i) o financijskom rezultatu				
Događaj	Historijski trošak	Fer vrijednost (pretpostavke učesnika na tržištu)	Upotrebna vrijednost (pretpostavke svojstvene subjektu)	Tekući trošak
Rashodi po osnovu kamata	Rashodi od kamata, po historijskim stopama, ažurirani ako obaveza nosi promjenjivu kamatu.	Odražavaju se u prihodima i rashodima od promjena fer vrijednosti. (Može se odrediti zasebno.)	Odražavaju se u prihodima i rashodima od promjena vrijednosti ispunjenja. (Može se odrediti zasebno.)	Rashodi od kamata po sadašnjim stopama.
Efekt događaja koji obavezu čine štetnom	Rashodi jednaki viškovima procijenjenih novčanih tokova preko historijskog troška obaveze ili naknadnoj promjeni tih viškova.	Odražava se u prihodima i rashodima od promjena fer vrijednosti. (Može se odrediti zasebno.)	Odražava se u prihodima i rashodima od promjena vrijednosti ispunjenja. (Može se odrediti zasebno.)	Rashodi jednaki viškovima procijenjenih novčanih tokova preko sadašnjeg troška obaveze ili naknadnoj promjeni tih viškova.
Promjene vrijednosti	Ne priznaje se, osim u mjeri u kojoj je obaveza štetna. Za financijske obaveze – prihodi i rashodi od promjena u procijenjenim novčanim tokovima.	Odražavaju se u prihodima i rashodima od promjena fer vrijednosti.	Odražavaju se u prihodima i rashodima od promjena vrijednosti ispunjenja.	Prihodi i rashodi koji odražavaju efekt promjena cijena (dobitke ili gubitke od držanja).
(a) Prihodi ili rashodi se mogu javiti kod početnog priznavanja obaveze nastale ili preuzete po uvjetima koji nisu tržišni uvjeti. (b) Prihodi ili rashodi se mogu javiti ako tržište na kojem je obaveza nastala ili preuzeta nije isto kao tržište korišteno kao izvor cijena kod mjerenja fer vrijednosti obaveze.				

Faktori koje treba uzeti u obzir kod odabira osnove za mjerenje

- 6.43 Kod odabira osnove za mjerenje imovine ili obaveze i s njima povezanih prihoda i rashoda, neophodno je uzeti u obzir prirodu informacija koje će ta osnova za mjerenje dati kako u izvještaju o financijskom položaju tako i u izvještaju (ima) o financijskom rezultatu (vidjeti tačke 6.23–6.42 i Tabelu 6.1), kao i druge faktore (vidjeti tačke 6.44–6.86).
- 6.44 U većini slučajeva, koju osnovu za mjerenje treba odabrati ne određuje samo jedan faktor. Relativni značaj svakog faktora će ovisiti o činjenicama i okolnostima.
- 6.45 Informacije koje pruža osnova za mjerenje moraju biti korisne korisnicima primarnih financijskih izvještaja. Da bi se to postiglo, te informacije moraju biti relevantne i vjerodostojno prikazivati ono što im je namjera da prikažu. Pored toga, pružene informacije bi trebale, u mjeri u kojoj je to moguće, biti usporedive, provjerljive, pravovremene i razumljive.
- 6.46 Kao što je objašnjeno u tački 2.21, najučinkovitiji i najdjelotvorniji postupak za primjenjivanje osnovnih kvalitativnih obilježja bi obično bio da se identificiraju najrelevantnije informacije o ekonomskoj pojavi. Kada te informacije nisu dostupne ili se ne mogu pružiti na način koji bi vjerodostojno prikazivao danu ekonomsku pojavu, razmatra se sljedeća najrelevantnija vrsta informacija. U tačkama 6.49–6.76 dodatno se raspravlja o ulozi koju kvalitativna obilježja imaju u odabiru osnove za mjerenje.
- 6.47 Rasprava u tačkama 6.49–6.76 je fokusirana na faktore koje treba uzeti u obzir kod odabira osnove za mjerenje priznate imovine i priznatih obaveza. Dio te rasprave se može odnositi i na odabir osnove za mjerenje za informacije koje se daju u bilješkama, za priznate ili za nepriznate stavke.
- 6.48 U tačkama 6.77–6.82 su obrađeni dodatni faktori koje treba uzeti u obzir pri odabiru osnove za mjerenje kod početnog priznavanja. Ako početna osnova za mjerenje nije konzistentna s naknadnom osnovom za mjerenje, prihodi i rashodi bi se mogli priznati u trenutku prvog narednog mjerenja isključivo zbog promjene osnove za mjerenje. Može se činiti da priznavanje takvih prihoda i rashoda prikazuje transakciju ili drugi događaj a da se takva transakcija ili događaj, zapravo, nije dogodio. Iz tih razloga, odabir osnove za mjerenje imovine ili obaveze i s njima povezanih prihoda i rashoda se vrši uzimajući u obzir i početno i naknadno mjerenje.

Relevantnost

- 6.49 Na relevantnost informacija koje pruža osnova za mjerenje imovine ili obaveze i s njima povezanim prihodima i rashodima utječu:
- (a) obilježja imovine ili obaveze (vidjeti tačke 6.50–6.53); i
 - (b) način na koji ta imovina ili obaveza doprinose budućim novčanim tokovima (vidjeti tačke 6.54–6.57).

Obilježja imovine ili obaveze

- 6.50 Relevantnost informacija koje pruža osnova za mjerenje djelomično ovisi o obilježjima imovine ili obaveze, a naročito o promjenjivosti novčanih tokova i tome da li je vrijednost imovine ili obaveze osjetljiva na tržišne faktore ili druge rizike.
- 6.51 Ako je vrijednost imovine ili obaveze osjetljiva na tržišne faktore ili druge rizike, njen historijski trošak može se značajno razlikovati od njene sadašnje vrijednosti. Posljedično, historijski trošak možda neće pružiti relevantne informacije ako su korisnicima primarnih financijskih izvještaja bitne informacije o promjenama vrijednosti. Na primjer, amortizirani trošak ne može pružiti relevantne informacije o financijskoj imovini ili financijskoj obavezi koja je derivat.
- 6.52 Nadalje, ako se koristi historijski trošak, promjene vrijednosti se ne iskazuju kada se ta vrijednost promijeni, već kada se desi događaj kao što je otuđenje, umanjenje vrijednosti ili ispunjenje. To bi se moglo pogrešno protumačiti kao da implicira da su svi prihodi i rashodi priznati u trenutku tog događaja nastali tada a ne u razdobljima tokom kojih je imovina ili obaveza držana. Štaviše, obzirom da mjerenje po historijskom trošku ne daje pravovremene informacije o promjenama vrijednosti, prihodima i rashodima obračunatim na toj osnovi mogu nedostajati vrijednost predviđanja i potvrdna vrijednost jer ne prikazuju puni efekt izloženosti subjekta riziku koji proistječe iz držanja imovine ili obaveze tokom izvještajnog razdoblja.
- 6.53 Promjene fer vrijednosti imovine ili obaveze odražavaju promjene očekivanja učesnika na tržištu i njihovih preferencija u pogledu rizika. Ovisno od obilježja imovine ili obaveze koji se mjere i prirode poslovnih aktivnosti subjekta, informacije koje odražavaju te promjene možda neće uvijek donositi vrijednost predviđanja ili potvrdnu vrijednost korisnicima primarnih financijskih izvještaja. To se može desiti kada poslovne aktivnosti subjekta ne uključuju prodaju imovine ili prijenos obaveze, na primjer, ako subjekt drži imovinu isključivo za upotrebu ili za prikupljanje ugovornih novčanih tokova ili ako subjekt sam treba ispuniti obaveze.

Doprinos budućim novčanim tokovima

- 6.54 Kao što je napomenuto u tački 1.14, neki ekonomski resursi direktno proizvode novčane tokove; u drugim slučajevima, koristi se kombinacija više ekonomskih resursa za indirektno proizvođenje novčanih tokova. Način na koji se koriste ekonomski resursi, a time i način na koji imovina i obaveze proizvode novčane tokove djelomično ovisi o prirodi poslovnih aktivnosti subjekta.
- 6.55 Kada poslovna aktivnost subjekta podrazumijeva korištenje kombinacije ekonomskih resursa koji indirektno proizvode novčane tokove kako bi se proizveli i plasirali kupcima proizvodi ili usluge, historijski ili tekući trošak će vjerovatno pružiti relevantne informacije o takvoj aktivnosti. Na primjer, nekretnine, postrojenja i oprema se u pravilu koriste u kombinaciji s drugim ekonomskim resursima subjekta. Slično tome, zalihe se obično ne mogu prodati kupcu bez opsežne upotrebe drugih ekonomskih resursa subjekta (na primjer, u proizvodnim i marketinškim aktivnostima). U tačkama 6.24–6.31 i 6.40–6.42 je objašnjeno kako mjerenje takve imovine po historijskom ili po tekućem trošku može pružiti relevantne informacije koje se mogu koristiti za izvođenje marži ostvarenih tokom danog razdoblja.
- 6.56 Za imovinu i obaveze koji direktno proizvode novčane tokove, kao što je imovina koja se može prodati samostalno i bez značajnih ekonomskih penala (na primjer, bez značajnog poremećaja u poslovanju), osnova za mjerenje za koju je vjerovatno da će dati najrelevantnije informacije je sadašnja vrijednost u koju su uključeni sadašnje procjene iznosa, vremena i neizvjesnosti budućih novčanih tokova.
- 6.57 Kada poslovna aktivnost subjekta podrazumijeva upravljanje financijskom imovinom i financijskim obavezama s ciljem prikupljanja ugovornih novčanih tokova, amortizirani trošak može pružiti relevantne informacije koje se mogu koristiti za izvođenje marže između kamate zarađene od imovine i kamate nastale po obavezama. Međutim, kod procjenjivanja da li će amortizirani trošak pružiti korisne informacije, neophodno je razmotriti i obilježja dane financijske imovine ili financijske obaveze. Nije vjerovatno da će amortizirani trošak pružiti relevantne informacije o novčanim tokovima koji ovise o faktorima koji nisu glavnica i kamata.

Vjerodostojno prikazivanje

- 6.58 Kada su imovina i obaveze na neki način povezane, korištenje različitih osnova za njihovo mjerenje može stvoriti nedosljednost mjerenja (računovodstvenu neusklađenost). Primarni financijski izvještaji koji sadrže nedosljednosti u mjerenju možda neće vjerodostojno prikazivati pojedine aspekte financijskog položaja i financijskog rezultata subjekta. Prema tome, u određenim okolnostima, korištenje iste osnove mjerenje za povezanu imovinu i obaveze korisnicima primarnih financijskih izvještaja može pružiti informacije koje su korisnije od informacija koje bi proistekle iz korištenja različitih osnova za mjerenje. To može biti naročito vjerojatno kada su novčani tokovi od jedne stavke imovine ili obaveze direktno povezani s novčanim tokovima druge stavke imovine ili obaveze.
- 6.59 Kao što je navedeno u tačkama 2.13 i 2.18, iako savršeno vjerodostojan prikaz nema grešaka, to ne znači da mjerne vrijednosti moraju biti savršeno tačne u svakom pogledu.
- 6.60 Kada mjernu vrijednost nije moguće direktno odrediti promatranjem cijena na aktivnom tržištu i umjesto toga se mora procijeniti, javlja se neizvjesnost mjerenja. Razina neizvjesnosti mjerenja koja se povezuje s određenom osnovom za mjerenje može utjecati na to da li informacije dane kroz tu osnovu za mjerenje pružaju vjerodostojan prikaz financijskog položaja i financijskog rezultata subjekta. Visoka razina neizvjesnosti mjerenja ne sprječava nužno korištenje osnove za mjerenje koja pruža relevantne informacije. Ipak, u određenim slučajevima, razina neizvjesnosti mjerenja je toliko visoka da informacije koje je pružila osnova za mjerenje možda neće dati dovoljno vjerodostojan prikaz (vidjeti tačku 2.22). U takvim slučajevima, primjereno je razmotriti odabir druge osnove za mjerenje koja bi također dala relevantne informacije.
- 6.61 Neizvjesnost mjerenja nije isto što neizvjesnost ishoda i neizvjesnost postojanja:
- (a) neizvjesnost ishoda se javlja kada postoji neizvjesnost u pogledu iznosa ili vremena bilo kojeg priljeva ili odljeva ekonomskih koristi koji će proisteći od imovine ili obaveze; a
 - (b) neizvjesnost postojanja se javlja kada je neizvjesno da li imovina ili obaveza postoje. U tačkama 5.12–5.14 obrađeno je pitanje kako neizvjesnost postojanja može utjecati na odluke o tome da li subjekt treba priznati imovinu ili obavezu kada je neizvjesno da li postoji ta imovina ili obaveza.
- 6.62 Prisustvo neizvjesnosti ishoda ili neizvjesnosti postojanja nekada mogu doprinijeti neizvjesnosti mjerenja. Ipak, neizvjesnost ishoda ili neizvjesnost postojanja ne mora nužno rezultirati neizvjesnošću mjerenja. Na primjer, ako je fer vrijednost imovine moguće direktno odrediti promatranjem cijena na aktivnom tržištu, s mjerenjem te vrijednosti se ne povezuje nikakva neizvjesnost mjerenja, bez obzira što je neizvjesno koliko novca će ta imovina u konačnici proizvesti pa, prema tome, postoji neizvjesnost ishoda.

Poboljšavajuća kvalitativna obilježja i troškovna ograničenja

- 6.63 Poboljšavajuća kvalitativna obilježja usporedivosti, razumljivosti i provjerljivosti, te troškovna ograničenja, imaju implikacije po odabir osnove za mjerenje. U narednim tačkama se raspravlja o tim implikacijama. U tačkama 6.69–6.76 se detaljnije obrađuju implikacije svojstvene za pojedine osnove mjerenja. Poboljšavajuća kvalitativna obilježja pravovremenosti nema posebnih implikacija po mjerenje.
- 6.64 Baš kao što ograničavaju druge odluke u vezi s financijskim izvještavanjem, troškovi ograničavaju i odabir osnove za mjerenje. Zbog toga, kod odabira osnove za mjerenje je bitno razmotriti da li je vjerojatno da će korisnici od informacija koje su korisnicima primarnih financijskih izvještaja pružene kroz danu osnovu za mjerenje opravdati troškove pružanja i korištenja tih informacija.
- 6.65 Dosljedno korištenje iste osnove za mjerenje za iste stavke, bilo od jednog do drugog razdoblja za isti izvještajni subjekt ili u okviru istog razdoblja za različite subjekte, može pomoći da primarni financijski izvještaji budu usporedivi.
- 6.66 Promjena osnove za mjerenje može primarne financijske izvještaje učiniti manje razumljivima. Ipak, takva promjena može biti opravdana ako drugi faktori premašuju smanjenje razumljivosti, na primjer, ako promjena rezultira relevantnijim informacijama. Ako dođe do promjene, korisnici primarnih financijskih izvještaja bi mogli trebati objašnjenje kako bi razumjeli efekte te promjene.
- 6.67 Razumljivost djelomično ovisi o tome koliko se različitih osnova za mjerenje koristi i da li se mijenjaju tokom vremena. Općenito, ako se u setu financijskih izvještaja koristi više osnova za mjerenje, dobivene informacije postaju složenije i, prema tome, manje razumljive, a ukupni zbrojevi i međuzbrojevi u izvještaju o financijskom položaju i izvještaju(ima) o financijskom rezultatu postaju manje informativni. Ipak, može biti primjereno koristiti više osnova za mjerenje ako je to neophodno za pružanje korisnih informacija.
- 6.68 Provjerljivost se poboljšava korištenjem osnova za mjerenje kakve daju mjerne vrijednosti koje je moguće neovisno potvrditi bilo direktno, na primjer, promatranjem cijena ili indirektno, na primjer, provjerom ulaznih vrijednosti za model. Ako mjernu vrijednost nije moguće potvrditi, korisnici primarnih financijskih izvještaja mogu trebati objašnjenje koje će im omogućiti da razumiju na koji način je ta vrijednost utvrđena. U nekim slučajevima, može biti neophodno navesti korištenje različitih osnova za mjerenje.

Historijski trošak

- 6.69 U mnogim je situacijama jednostavnije, a time i jeftinije mjeriti historijski trošak nego sadašnju vrijednost. Pored toga, mjere utvrđene primjenom historijskog troška kao osnove za mjerenje općenito su dobro razumljive i, u mnogim slučajevima, provjerljive.
- 6.70 Međutim, procjenjivanje korištenja te utvrđivanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti ili štetnih obaveza može biti subjektivno. Prema tome, historijski trošak imovine ili obaveze ponekad može biti jednako teško mjeriti ili potvrditi kao i sadašnju vrijednost.
- 6.71 Kod korištenja historijskog troška kao osnove za mjerenje, identična imovina koja je stečena, odnosno obaveze koje su nastale u različito vrijeme u primarnim financijskim izvještajima se mogu prikazati u različitim iznosima. Na taj način se može smanjiti usporedivost, kako od jednog do drugog razdoblja za isti izvještajni subjekt, tako i u okviru istog razdoblja za više subjekata.

Sadašnja vrijednost

- 6.72 Obzirom da se fer vrijednost utvrđuje iz perspektive učesnika na tržištu, a ne iz perspektive konkretnog subjekta, i da je neovisna o tome kada je imovina stečena ili obaveza nastala, subjekti koji imaju pristup istim tržištima će, u pravilu, identičnu imovinu ili obaveze mjerene po fer vrijednosti mjeriti po istom iznosu. To može povećati usporedivost kako od jednog do drugog razdoblja za isti izvještajni subjekt tako i u okviru istog razdoblja za više subjekata. S druge strane, obzirom da upotrebna vrijednost i vrijednost ispunjenja odražavaju perspektivu svojstvenu danom subjektu, te mjerne vrijednosti se mogu razlikovati za identičnu imovinu ili obaveze kod različitih subjekata. Takve razlike mogu smanjiti usporedivost, naročito ako dana imovina ili obaveze doprinose novčanim tokovima na sličan način.
- 6.73 Ako je fer vrijednost imovine ili obaveze moguće odrediti direktno promatranjem cijena na aktivnom tržištu, postupak fer vrijednosti mjerenja će biti jeftin, jednostavan i lako razumljiv, a sama fer vrijednost će se moći potvrditi kroz direktno promatranje.
- 6.74 Korištenje tehnika procjene vrijednosti, koje ponekad podrazumijevaju tehnike mjerenja zasnovane na novčanim tokovima, može se pokazati neophodnim da se procijeni fer vrijednost u uvjetima kada je nije moguće direktno promatrati na aktivnom tržištu i u pravilu je potrebno za određivanje upotrebne vrijednosti i vrijednost ispunjenja. Ovisno o korištenim tehnikama:
- procjenjivanje ulaznih vrijednosti za procjenu i primjena tehnike procjene vrijednosti mogu biti skupi i složeni;
 - ulazne vrijednosti za postupak mogu biti subjektivne i može biti teško potvrditi kako ulazne vrijednosti tako i valjanost samog postupka. To za posljedicu može imati da se mjerne vrijednosti identične imovine ili obaveza razlikuju, što bi smanjilo usporedivost.
- 6.75 U mnogim slučajevima, nije moguće smisleno odrediti upotrebnu vrijednost pojedinačne stavke imovine koja je korištena u kombinaciji s drugom imovinom. Umjesto toga, upotrebna vrijednost se određuje za skupinu imovine i dobiveni rezultat može biti neophodno rasporediti na pojedinačne stavke imovine. Taj postupak može biti subjektivan i proizvoljan. Pored toga, procjene upotrebne vrijednosti imovine mogu neizbježno odražavati efekt sinergija s drugom imovinom iz skupine. Prema tome, postupak određivanja upotrebne vrijednosti imovine koja je korištena u kombinaciji s drugom imovinom može biti skup a njegova kompleksnost i subjektivnost smanjivati provjerljivost. Iz tih razloga, upotrebna vrijednost možda neće predstavljati praktičnu osnovu za mjerenje kod redovnih ponovnih mjerenja takve imovine. Ipak, ona može biti korisna za povremeno ponovno mjerenje imovine, na primjer, kada se koristi u testu umanjenja vrijednosti da bi se utvrdilo da li je historijski trošak u potpunosti nadoknadiv.
- 6.76 Kod korištenja tekućeg troška kao osnove za mjerenje, identična imovina stečena, odnosno obaveze nastale u različito vrijeme iskazuju se u primarnim financijskim izvještajima u istom iznosu. To može povećati usporedivost, kako od jednog do drugog razdoblja za jedan izvještajni subjekt, tako i u okviru istog razdoblja za više subjekata. Ipak, određivanje tekućeg troška može biti složeno, subjektivno i skupo. Na primjer, kao što je navedeno u tački 6.22, može biti neophodno procijeniti tekući trošak imovine kroz usklađivanje tekuće cijene nove imovine kako bi odrazila sadašnju starost i stanje imovine koju subjekt drži. Pored toga, zbog tehnoloških promjena i promjena u poslovnoj praksi, mnoga imovina ne bi bila zamijenjena identičnom imovinom. Zbog toga bi bilo neophodno izvršiti dodatno subjektivno usklađivanje tekuće cijene nove imovine da bi se procijenio tekući trošak imovine koja je ekvivalentna postojećoj imovini. Pored toga, dijeljenje promjena knjigovodstvene vrijednosti tekućeg troška na tekući trošak korištenja i efekt promjena cijena (vidjeti tačku 6.42) može biti složeno i zahtijevati proizvoljne pretpostavke. Zbog tih poteškoća, mjernim vrijednostima dobivenim na osnovu tekućeg troška može nedostajati provjerljivost i razumljivost.

Faktori svojstveni početnom mjerenju

- 6.77 U tačkama 6.43–6.76 su obrađeni faktori koje treba uzeti u obzir kod odabira osnove za mjerenje, bez obzira da li se radi o početnom priznavanju ili o naknadnom mjerenju. U tačkama 6.78–6.82 se raspravlja o nekoliko dodatnih faktora koje treba razmotriti kod početnog priznavanja.
- 6.78 Kod početnog priznavanja, trošak stečene imovine, odnosno obaveze nastale kao rezultat događaja koji je transakcija po tržišnim uvjetima u pravilu je sličan njenoj fer vrijednosti na taj datum, osim ako su transakcijski troškovi značajni. Ipak, čak i kada su ta dva iznosa slična, mora se opisati osnova za mjerenje koja je korištena kod početnog priznavanja. Ako će se naknadno koristiti historijski trošak, onda ga je obično primjereno koristiti kao osnovu za mjerenje i kod početnog priznavanja. Slično tome, ako će se naknadno koristiti sadašnja vrijednost, onda ju je u pravilu primjereno koristiti i kod početnog priznavanja. Korištenjem iste osnove za mjerenje kod početnog priznavanja i kod naknadnog mjerenja izbjegava se priznavanje prihoda ili rashoda u trenutku prvog sljedećeg mjerenja isključivo zbog promjene osnove za mjerenje (vidjeti tačku 6.48).
- 6.79 Kada subjekt stekne imovinu ili preuzme obavezu u zamjenu za prijenos druge imovine ili obaveze kao rezultat transakcije po tržišnim uvjetima, početna mjerna vrijednost stečene imovine ili nastale obaveze određuje da li iz te transakcije proističu bilo kakvi prihodi ili rashodi. Kada se imovina ili obaveza mjere po trošku, kod početnog priznavanja ne nastaju ni prihodi ni rashodi, osim ako proističu iz prestanka priznavanja prenesene imovine ili obaveze, ili ako je umanjena vrijednost imovine ili je obaveza postala štetna.
- 6.80 Imovina se može steći ili obaveze mogu nastati kao rezultat događaja koji nije transakcija po tržišnim uvjetima. Na primjer:
- na transakcijsku cijenu mogu utjecati odnosi između strana ili financijske poteškoće, odnosno drugi vidovi prisile jedne od strana;
 - imovina može biti dodijeljena subjektu besplatno od strane države ili je može donirati druga strana;
 - obaveza može biti nametnuta zakonom ili drugim pravnim propisom; ili
 - obaveza plaćanja kompenzacije ili penala može proisteći iz prijestupa.
- 6.81 U takvim slučajevima, mjerenje stečene imovine ili nastale obaveze po njihovom historijskom trošku možda neće dati vjerodostojan prikaz imovine i obaveza subjekta te bilo kojeg prihoda ili rashoda proisteklih iz transakcije ili drugog događaja. Prema tome, stečenu imovinu ili nastalu obavezu se može pokazati primjerenim mjeriti po procijenjenom trošku, kao što je opisano u tački 6.6. Svaka razlika između procijenjenog troška i bilo koje dane ili primljene naknade bi se priznala kao prihod ili rashod kod početnog priznavanja.
- 6.82 Kada se imovina stekne ili obaveza nastane kao rezultat događaja koji nije transakcija po tržišnim uvjetima, potrebno je identificirati i razmotriti sve relevantne aspekte transakcije ili drugog događaja. Na primjer, može biti neophodno priznati drugu imovinu, druge obaveze, doprinose nositelja rezidualnih potraživanja ili raspodjele u njihovu korist, kako bi se vjerodostojno prikazala suština efekta dane transakcije ili drugog događaja na financijski položaj subjekta (vidjeti tačke 4.59–4.62) i svakog s njim povezanog efekta na financijski rezultat subjekta.

Više od jedne osnove za mjerenje

- 6.83 Može se desiti da razmatranje faktora opisanih u tačkama 6.43–6.76 dovede do zaključka da je potrebno koristiti više od jedne osnove za mjerenje imovine ili obaveze i s njima povezane prihode i rashode da bi se pružile relevantne informacije koje vjerodostojno prikazuju kako financijski položaj tako i financijski rezultat subjekta.
- 6.84 U većini slučajeva, najrazumljiviji način da se pruže te informacije je:
- da se koristi ista osnova za mjerenje i za imovinu ili obaveze u izvještaju o financijskom položaju i za s njima povezane prihode i rashode u izvještaju(ima) o financijskom rezultatu; i
 - da se u bilješkama daju sve dodatne informacije korištenjem drugačije osnove za mjerenje.
- 6.85 Ipak, u određenim slučajevima, te informacije su relevantnije, odnosno rezultiraju vjerodostojnijim prikazom i financijskog položaja i financijskog rezultata subjekta ako se koristi:
- sadašnja vrijednost kao osnova za mjerenje imovine ili obaveza u izvještaju o financijskom položaju; i
 - druga osnova za mjerenje povezanih prihoda i rashoda u bilanci uspjeha¹⁰ (vidjeti tačke 7.17–7.18).

Kod odabira tih osnova za mjerenje, neophodno je razmotriti faktore obrađene u tačkama 6.43–6.76.

¹⁰ *Konceptualni okvir* ne navodi da li izvještaj(i) o financijskom rezultatu čini jedan ili dva izvještaja. U *Konceptualnom okviru* pojam „izvještaj o dobiti ili gubitku“ (*‘statement of profit or loss’*) se koristi da označi i zasebni izvještaj i zasebni dio pojedinačnog izvještaja o financijskom rezultatu.

- 6.86 U takvim slučajevima, ukupni prihodi ili ukupni rashodi koji su u razdoblju proistekli iz promjene sadašnje vrijednosti imovine ili obaveze se razdvajaju i klasificiraju (vidjeti tačke 7.14–7.19) tako da:
- (a) izvještaj o dobiti i gubitku uključuje prihode ili rashode izmjerene primjenom osnove za mjerenje koja je odabrana za taj izvještaj; i
 - (b) ostala sveobuhvatna dobit uključuje sve preostale prihode ili rashode. Kao rezultat, akumulirana ostala sveobuhvatna dobit povezana s tom imovinom ili obavezom je jednaka razlici između:
 - (i) knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obaveze u izvještaju o financijskom položaju; i
 - (ii) knjigovodstvene vrijednosti koja bi se utvrdila primjenom osnove za mjerenje koja je odabrana za izvještaj o dobiti ili gubitku.

Mjerenje kapitala

- 6.87 Ukupna knjigovodstvena vrijednost kapitala (ukupni kapital) se ne mjeri direktno. Ona je jednaka zbroju knjigovodstvenih vrijednosti sve priznate imovine umanjeno za zbroj knjigovodstvenih vrijednosti svih priznatih obaveza.
- 6.88 Obzirom da posebni financijski izvještaji opće namjene nisu dizajnirani da prikažu vrijednost subjekta, ukupna knjigovodstvena vrijednost kapitala u pravilu neće biti jednaka:
- (a) ukupnoj tržišnoj vrijednosti rezidualnih potraživanja od subjekta;
 - (b) iznosu koji bi se mogao dobiti prodajom subjekta kao cjeline pod pretpostavkom stalnosti poslovanja; niti
 - (c) iznosu koji bi se mogao dobiti prodajom cjelokupne imovine subjekta i izmirivanje svih njegovih obaveza.
- 6.89 Iako se ukupni kapital ne mjeri direktno, može biti primjereno direktno mjeriti knjigovodstvenu vrijednost pojedinih kategorija kapitala (vidjeti tačku 4.65) i pojedinih komponenti kapitala (vidjeti tačku 4.66). Ipak, obzirom da se kapital mjeri kao ostatak, najmanje jednu kategoriju kapitala se ne može mjeriti direktno. Slično tome, najmanje jedna komponenta kapitala se ne može mjeriti direktno.
- 6.90 Ukupna knjigovodstvena vrijednost pojedine kategorije kapitala ili komponente kapitala je obično pozitivna, ali u nekim okolnostima može biti i negativna. Slično tome, ukupan kapital obično ima pozitivnu vrijednost, ali ta vrijednost može biti i negativna, ovisno o tome koja imovina i obaveze se priznaju i na koji način se mjere.

Tehnike mjerenja zasnovane na novčanim tokovima

- 6.91 Ponekad mjernu vrijednost nije moguće direktno promatrati. U nekim takvim slučajevima, jedan od načina da se procjene mjerne vrijednosti je primjena tehnika mjerenja zasnovanih na novčanim tokovima. Takve tehnike nisu osnove za mjerenje. To su tehnike koje se koriste kod primjene neke osnove za mjerenje. Prema tome, kada se primjenjuje jedna od tih tehnika, neophodno je utvrditi koja osnova za mjerenje je korištena i u kojoj mjeri ta tehnika odražava faktore primjenjive na osnovu za mjerenje. Na primjer, ako je osnova za mjerenje fer vrijednost, na nju se odnose faktori opisani u tački 6.14.
- 6.92 Tehnike mjerenja zasnovane na novčanim tokovima se mogu primjenjivati uz korištenje preinačene osnove za mjerenje, na primjer, vrijednost ispunjenja preinačena kako bi se isključio efekt mogućnost da subjekt neće ispuniti obavezu (vlastiti kreditni rizik). Preinake osnova za mjerenje nekad mogu rezultirati informacijama koje su relevantnije za korisnike primarnih financijskih izvještaja, odnosno koje bi bilo jeftinije izraditi ili razumjeti. Međutim, preinačene osnove za mjerenje također mogu biti teže razumljive korisnicima primarnih financijskih izvještaja.
- 6.93 Neizvjesnost ishoda (vidjeti tačku 6.61(a)) proističe iz neizvjesnosti u pogledu iznosa ili vremena budućih novčanih tokova. Te neizvjesnosti predstavljaju bitna obilježja imovine i obaveza. Jedan od faktora koje treba razmotriti pri mjerenju imovine ili obaveze pozivajući se na procjene neizvjesnih budućih novčanih tokova su moguće varijacije procijenjenog iznosa ili vremena tih novčanih tokova (vidjeti tačku 6.14(b)). Te varijacije se uzimaju u obzir kod odabira jednog iznosa unutar raspona mogućih novčanih tokova. Odabrani iznos ponekad je sam po sebi iznos mogućeg ishoda, ali to nije uvijek slučaj. Iznos koji daje najrelevantnije informacije je obično iznos iz središnjeg dijela raspona (središnja procjena). Različite središnje procjene daju različite informacije. Na primjer:
- (a) očekivana vrijednost (prosjeck ponderiran vjerojatnošću, poznat i kao statistička sredina) odražava cijeli niz ishoda i daje veću težinu ishodima koji su vjerojatniji. Očekivana vrijednost nije namijenjena predviđanju konačnog priljeva ili odljeve novca ili drugih ekonomskih koristi proisteklih iz dane imovine ili obaveze;

- (b) najveći iznos za koje je vjerojatnije da će nastati nego da neće (slično statističkom medijanu) pokazuje da vjerojatnost naknadnog gubitka ne prelazi 50% i da je vjerojatnost naknadnog dobitka najviše 50%;
 - (c) najvjerojatniji ishod (statistički modus) je pojedinačni najvjerojatniji konačni priljev ili odljev proistekao iz imovine ili obaveze.
- 6.94 Središnja procjena ovisi o procjenama budućih novčanih tokova i mogućih varijacija njihovih iznosa ili vremena. Ona ne obuhvaća cijenu snošenja neizvjesnosti da bi se krajnji ishod mogao razlikovati od središnje procjene (odnosno, faktora opisanog u tački 6.14.(d)).
- 6.95 Nijedna središnja procjena ne daje potpune informacije o cijelom rasponu mogućih ishoda. Zbog toga, korisnicima mogu trebati informacije o rasponu mogućih ishoda.

*od tačke***POGLAVLJE 7: PREZENTIRANJE I OBJAVLJIVANJE**

PREZENTIRANJE I OBJAVLJIVANJE KAO INSTRUMENTI KOMUNIKACIJE	7.1
CILJEVI I NAČELA PREZENTIRANJA I OBJAVLJIVANJA	7.4
KLASIFIKACIJA	7.7
Klasifikacija imovine i obaveza	7.9
Prebijanje	7.10
Klasifikacija kapitala	7.12
Klasifikacija prihoda i rashoda	7.14
Dobit ili gubitak i ostala sveobuhvatna dobit	7.15
OBJEDINJAVANJE	7.20

Prezentiranje i objavljivanje kao instrumenti komunikacije

- 7.1 Izvještajni subjekt komunicira informacije o svojoj imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima tako što ih prezentira i objavljuje u svojim primarnim financijskim izvještajima.
- 7.2 Učinkovita komunikacija informacija u primarnim financijskim izvještajima dane informacije čini relevantnijima i doprinosi vjerodostojnom prikazu imovine, obaveza, kapitala, prihoda i rashoda subjekta. Ono ujedno povećava razumljivost i usporedivost informacija iz primarnih financijskih izvještaja. Učinkovita komunikacija informacija u primarnim financijskim izvještajima zahtijeva:
- fokusiranje na ciljeve i načela prezentiranja i objavljivanja a ne na pravila;
 - klasificiranje informacija na način da se grupiraju slične stavke a razdvajaju različite stavke; i
 - objedinjavanje informacija na način da nisu prikrivene nepotrebnim detaljima ni pretjerano sažete.
- 7.3 Baš kao što ograničavaju i druge odluke u vezi s financijskim izvještavanjem, troškovi ograničavaju i odluke o prezentiranju i objavljivanju. Zbog toga, kod donošenja odluka o prezentiranju i objavljivanju je bitno razmotriti da li je vjerojatno da će koristi koje su korisnicima primarnih financijskih izvještaja pružene kroz prezentiranje ili objavljivanje konkretnih informacija opravdati troškove pružanja i korištenja tih informacija.

Ciljevi i načela prezentiranja i objavljivanja

- 7.4 Da bi se olakšala učinkovita komunikacija informacija u primarnim financijskim izvještajima, pri izradi zahtjeva u standardima u pogledu prezentiranja i objavljivanja potrebno je ostvariti ravnotežu između:
- davanja fleksibilnosti subjektima da pruže relevantne informacije koje vjerodostojno prikazuju njihovu imovinu, obaveze, kapital, prihode i rashode; i
 - traženja informacija koje su usporedive, kako od jednog do drugog razdoblja za isti izvještajni subjekt, tako i u okviru istog razdoblja za više subjekata.
- 7.5 Uvrštavanjem ciljeva u vezi s prezentiranjem i objavljivanjem u standarde se potpomaže učinkovita komunikacija u primarnim financijskim izvještajima jer ti ciljevi pomažu subjektima da identificiraju korisne informacije i da odluče na koji način te informacije najučinkovitije komunicirati.
- 7.6 Učinkovita komunikacija u primarnim financijskim izvještajima podržana je i razmatranjem sljedećih načela:
- informacije svojstvene samom subjektu su korisnije od uobičajenih opisa kakvi se često nazivaju i „standardnim“; a
 - dupliranje informacija u različitim dijelovima primarnih financijskih izvještaja je obično nepotrebno i može te izvještaje učiniti manje razumljivima.

Klasifikacija

- 7.7 Klasifikacija je razvrstavanje imovine, obaveza, kapitala, prihoda ili rashoda na osnovu zajedničkih obilježja za potrebe prezentiranja i objavljivanja. Takva obilježja uključuju, ali nisu ograničena na, prirodu stavke, njenu uloga (ili funkciju) unutar poslovnih aktivnosti koje provodi subjekt i na koji način na koji se mjeri.
- 7.8 Klasifikacijom različite imovine, obaveza, kapitala, prihoda ili rashoda skupa mogu se prikriti relevantne informacije, smanjiti razumljivost i usporedivost i možda neće dati vjerodostojan prikaz onoga što ima namjeru da prikaže.

Klasifikacija imovine i obaveza

- 7.9 Klasifikacija se primjenjuje na obračunsku jedinicu koja je odabrana za imovinu ili obavezu (vidjeti tačke 4.48–4.55). Međutim, ponekad može biti primjereno imovinu ili obavezu razdvojiti na komponente koje imaju različita obilježja te zasebno klasificirati te komponente. To je primjereno kada bi zasebna klasifikacija danih komponenti povećalo korisnost dobivenih financijskih informacija. Na primjer, moglo bi biti primjereno razdvojiti imovinu ili obaveze na tekuće i dugotrajne komponente i zasebno klasificirati te komponente.

Prebijanje

- 7.10 Prebijanje se dešava kada subjekt prizna i mjeri i imovinu i obaveze kao zasebne obračunske jedinice, ali ih u izvještaju o financijskom položaju grupira u jedan neto iznos. Prebijanjem se različite stavke klasificiraju skupa i stoga, generalno uzevši, ono nije primjereno.
- 7.11 Prebijanje imovine i obaveza se razlikuje od postupanja sa setom prava i obaveza (obligacija) kao sa jednom obračunskom jedinicom (vidjeti tačke 4.48–4.55).

Klasifikacija kapitala

- 7.12 Da bi se pružile korisne informacije, može biti neophodno zasebno klasificirati rezidualna potraživanja ako ta potraživanja imaju različita obilježja (vidjeti tačku 4.65).
- 7.13 Slično tome, da bi se pružile korisne informacije, može biti neophodno zasebno klasificirati komponente kapitala ako neke od njih podliježu posebnim pravnim, regulatornim ili drugim zahtjevima. Na primjer, u nekim jurisdikcijama, subjektu je dopušteno vršiti raspodjele u korist nositelja rezidualnih potraživanja samo ako raspolaže dovoljnim rezervama određenim kao namijenjene raspodjeli (vidjeti tačku 4.66). Zasebno prezentiranje ili objavljivanje tih rezervi može pružiti korisne informacije.

Klasifikacija prihoda i rashoda

- 7.14 Klasifikacija se primjenjuje na:
- (a) prihode i rashode proistekle iz obračunske jedinice koja je odabrana za imovinu ili obavezu; ili na
 - (b) komponente takvih prihoda i rashoda ako te komponente imaju drugačija obilježja i zasebno su identificirane. Na primjer, promjena sadašnje vrijednosti imovine može uključivati efekte promjena vrijednosti i obračuna kamata (vidjeti Tabelu 6.1.). Te komponente bi bilo primjereno zasebno klasificirati ako bi se na taj način povećala korisnost dobivenih financijskih informacija.

Dobit ili gubitak i ostala sveobuhvatna dobit

- 7.15 Prihodi i rashodi se klasificiraju i uvrštavaju bilo:
- (a) u izvještaj o dobiti ili gubitku;¹¹ ili
 - (b) izvan izvještaja o dobiti ili gubitku, u ostalu sveobuhvatnu dobit.
- 7.16 Izvještaj o dobiti ili gubitku je primarni izvor informacija o financijskom rezultatu subjekta u izvještajnom razdoblju. Taj izvještaj sadrži ukupan iznos dobiti ili gubitka koji daje najsažetiji mogući prikaz financijskog rezultata subjekta u danom razdoblju. Veliki broj korisnika financijskih izvještaja uključuju taj ukupni iznos u svoju analizu bilo kao polazište za tu analizu ili kao glavni pokazatelj financijskog rezultata subjekta u razdoblju. Ipak, razumijevanje financijskog rezultata subjekta u razdoblju iziskuje analizu svih priznatih prihoda i rashoda, uključujući prihode i rashode uvrštene u ostalu sveobuhvatnu dobit, kao i analizu drugih informacija iz primarnih financijskih izvještaja.
- 7.17 Obzirom da je izvještaj o dobiti ili gubitku primarni izvor informacija o financijskom rezultatu subjekta za razdoblje, svi prihodi i rashodi se, u principu, uvrštavaju u taj izvještaj. Međutim, pri izradi standarda, Odbor može odlučiti u iznimnim situacijama da prihode ili rashode proistekle iz promjene sadašnje vrijednosti imovine ili obaveze treba uvrstiti u ostalu sveobuhvatnu dobit onda kada bi to rezultiralo time da izvještaj o dobiti ili gubitku daje relevantnije informacije ili da daje vjerodostojniji prikaz financijskih rezultata subjekta u danom razdoblju.
- 7.18 Prihodi i rashodi koji proisteknu iz primjene historijskog troška kao osnove za mjerenje (vidjeti Tabelu 6.1.) se uvrštavaju u izvještaj o dobiti ili gubitku. To je također slučaj kada su prihodi i rashodi te vrste zasebno identificirani kao komponenta promjene sadašnje vrijednosti imovine ili obaveze. Na primjer, ako se financijska imovina mjeri po sadašnjoj vrijednosti i ako se prihod od kamata identificira odvojeno od drugih promjena vrijednosti, taj prihod od kamata se uvrštava u izvještaj o dobiti ili gubitku.

11 *Konceptualni okvir* ne navodi da li izvještaj(e) o financijskom rezultatu čini jedan ili dva izvještaja. U *Konceptualnom okviru* pojam „izvještaj o dobiti i gubitku“ (‘statement of profit or loss’) se koristi da označi i zasebni izvještaj i zasebni dio pojedinačnog izvještaja o financijskom rezultatu. Isto tako, pojam „ukupna dobit ili gubitak“ (‘total for profit or loss’) se koristi da označi i zbroj za zaseban izvještaj i podzbroj za dio pojedinačnog izvještaja o financijskom rezultatu.

- 7.19 U principu, prihodi i rashodi uvršteni u ostalu sveobuhvatnu dobit u jednom razdoblju se reklasificiraju iz ostale sveobuhvatne dobiti u izvještaj o dobiti ili gubitku u budućem razdoblju kada to rezultira time da će izvještaj o dobiti ili gubitku pružiti relevantnije informacije ili da će dati vjerodostojniji prikaz financijskog rezultata subjekta za to buduće razdoblje. Ako, međutim, na primjer, ne postoji jasna osnova za identificiranje razdoblja u kojem bi reklasifikacija ostvarila takav rezultat ili iznosa koji bi trebalo reklasificirati, pri izradi standarda, Odbor može odlučiti da se prihodi i rashodi uvršteni u ostalu sveobuhvatnu dobit ne reklasificiraju naknadno.

Objedinjavanje

- 7.20 Objedinjavanje (agregacija) je dodavanje jednih s drugima imovine, obaveza, kapitala, prihoda ili rashoda koji imaju zajednička obilježja i koji su uvršteni u istu klasifikaciju.
- 7.21 Objedinjavanje čini informacije korisnijima kroz sažimanje velike količine detalja. Međutim, objedinjavanje prikriva neke od tih detalja. Prema tome, neophodno je ostvariti ravnotežu kako relevantne informacije ne bi bile ni prikrivene velikim brojem nebitnih detalja ni pretjerano sažete.
- 7.22 U različitim dijelovima primarnih financijskih izvještaja može biti potrebno izvršiti objedinjavanje različitih stepena. Na primjer, u pravilu, izvještaj o financijskom položaju i izvještaj/i o financijskom rezultatu daju sažetke informacija, dok se detaljnije informacije pružaju u bilješkama uz financijske izvještaje.

od tačke

POGLAVLJE 8: KONCEPTI KAPITALA I OČUVANJA KAPITALA

KONCEPTI KAPITALA

8.1

KONCEPTI OČUVANJA KAPITALA I UTVRĐIVANJA DOBITI

8.3

USKLAĐENJA U FUNKCIJI OČUVANJA KAPITALA

8.10

Materijali uvršteni u osmo poglavlje su preneseni iz neizmijenjenog Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje izdanog 2010. godine. Ti materijali su se prvi put pojavili u Okviru za izradu i prezentiranje financijskih izvještaja izdanom 1989. godine.

Koncepti kapitala

- 8.1 Pri sastavljanju svojih primarnih financijskih izvještaja, većina subjekata usvaja financijski koncept kapitala. Prema financijskom konceptu kapitala, kao što je uloženi novac ili uložena kupovna moć, kapital je sinonim za neto imovinu ili kapital subjekta. Prema fizičkom konceptu kapitala, kao što je poslovna sposobnost, kapital se smatra proizvodnom sposobnošću subjekta koja se izražava, na primjer, u broju jedinica proizvedenih za jedan dan.
- 8.2 Subjekt treba izabrati odgovarajući koncept kapitala na osnovu potreba korisnika njegovih primarnih financijskih izvještaja. Prema tome, treba usvojiti financijski koncept kapitala ako su korisnici primarnih financijskih izvještaja prvenstveno zainteresirani za očuvanje nominalne vrijednosti uloženog kapitala ili za kupovnu moć uloženog kapitala. Ako su, međutim, korisnici uglavnom zainteresirani za poslovnu sposobnost subjekta, tada se treba koristiti fizički koncept kapitala. Odabrani koncept ukazuje na cilj koji se želi postići u utvrđivanju dobiti, čak iako može doći do određenih poteškoća u mjerenju prilikom njegove primjene u praksi.

Koncepti očuvanja kapitala i utvrđivanja dobiti

- 8.3 Iz koncepta kapitala danih u tački 8.1 proističu sljedeći koncepti očuvanja kapitala:
- (a) *Očuvanje financijskog kapitala.* Prema ovom konceptu, dobit je zarađena samo ako financijski (ili novčani) iznos neto imovine na kraju razdoblja premašuje financijski (ili novčani) iznos neto imovine na početku razdoblja, nakon isključivanja svih raspodjela vlasnicima i uplata od vlasnika tokom tog razdoblja. Očuvanje financijskog kapitala može se mjeriti u nominalnim monetarnim jedinicama ili u jedinicama stalne kupovne moći;
 - (b) *Očuvanje fizičkog kapitala.* Prema ovom konceptu, dobit je zarađena samo ako fizička proizvodna sposobnost (ili poslovna sposobnost) subjekta (ili resursa ili sredstava potrebnih za postizanje te sposobnosti) na kraju razdoblja premašuje fizičku proizvodnu sposobnost na početku razdoblja, nakon isključivanja svih raspodjela vlasnicima i uplata od vlasnika tokom tog razdoblja.
- 8.4 Koncept očuvanja kapitala se tiče načina na koji subjekt definira kapital koji nastoji očuvati. On uspostavlja vezu između koncepta kapitala i koncepta dobiti jer daje referentnu tačku po kojoj se dobit mjeri; on je preduvjet za razlikovanje povrata na uloženi kapital subjekta i njegovog povrata kapitala; samo priljevi imovine koji premašuju iznose potrebne za očuvanje kapitala mogu se promatrati kao dobit i, u skladu s tim, kao na povrat na uloženi kapital. Prema tome, dobit je iznos koji preostane nakon što se svi rashodi (uključujući i usklađivanja u funkciji očuvanja kapitala, gdje su potrebna) odbiju od prihoda. Ako rashodi premašuju prihode, preostali iznos predstavlja gubitak.
- 8.5 Koncept očuvanja fizičkog kapitala zahtijeva usvajanje tekućeg troška kao osnove za mjerenje. Koncept očuvanja financijskog kapitala, međutim, ne zahtijeva korištenje neke određene osnove za mjerenje. Odabir osnove prema ovom konceptu ovisi o vrsti financijskog kapitala koji subjekt nastoji očuvati.
- 8.6 Glavna razlika između ta dva koncepta očuvanja kapitala je u tretmanu učinaka promjena cijena imovine i obaveza subjekta. Općenito uzevši, subjekt je očuvao svoj kapital ako na kraju razdoblja ima jednak kapital kao i na početku razdoblja. Svaki iznos iznad i preko iznosa potrebnog za očuvanje kapitala s početka razdoblja predstavlja dobit.
- 8.7 Prema konceptu očuvanja financijskog kapitala u kojem se kapital definira u nominalnim monetarnim jedinicama, dobit predstavlja povećanje iznosa nominalnog novčanog kapitala tokom razdoblja. Prema tome, povećanje cijena imovine koja se drži tokom razdoblja, koje se obično naziva i dobitak od držanja, u konceptualnom smislu predstavlja dobit. Ona se, međutim, možda neće priznavati kao takva sve dok se imovina ne otuđi u transakciji razmjene. Kada se koncept očuvanja financijskog kapitala definira u smislu jedinica stalne kupovne moći, dobit predstavlja povećanje uložene kupovne moći tokom razdoblja. Stoga se smatra da je dobit samo onaj dio povećanja cijena imovine koji premašuje opću razinu rasta cijena. Preostali dio povećanja se smatra usklađivanjem u funkciji očuvanja kapitala i, prema tome, dijelom kapitala.
- 8.8 Prema konceptu očuvanja fizičkog kapitala u kojem se kapital definira u smislu fizičke proizvodne sposobnosti, dobit predstavlja povećanje tog kapitala tokom razdoblja. Sve promjene cijena koje utječu na imovinu i obaveze subjekta smatraju se promjenama u mjerenju fizičke proizvodne sposobnosti subjekta; stoga se one smatraju usklađivanjem u funkciji očuvanja kapitala i predstavljaju dio kapitala a ne dobiti.

- 8.9 Odabir osnove za mjerenje i koncepta očuvanja kapitala određuje računovodstveni model koji će se koristiti u sastavljanju primarnih financijskih izvještaja. Različiti računovodstveni modeli pokazuju različite stupnjeve relevantnosti i pouzdanosti i, kao i u drugim područjima, rukovodstvo mora nastojati da ostvari ravnotežu između relevantnosti i pouzdanosti. Ovaj *Konceptualni okvir* je primjenjiv na niz računovodstvenih modela i daje smjernice za sastavljanje i prezentiranje primarnih financijskih izvještaja urađenih po odabranom modelu. Odbor trenutno nema namjeru propisati neki konkretni model osim u izuzetnim okolnostima kao, na primjer, za one subjekte koji izvještavaju u valuti hiperinflacijske ekonomije. Ta namjera će, međutim, biti predmet preispitivanja u kontekstu globalnih kretanja.

Usklađenja u funkciji očuvanja kapitala

- 8.10 Ponovno procjenjivanje ili ponovno prikazivanje imovine i obaveza daje povoda za povećanja ili smanjenja kapitala. Sve dok ta povećanja ili smanjenja zadovoljavaju definiciju prihoda i rashoda, ne uvrštavaju se u izvještaj o dobiti ili gubitku prema određenim konceptima očuvanja kapitala. Umjesto toga, te stavke se uključuju u kapital kao usklađenja u funkciji očuvanja kapitala ili kao rezerve za ponovnu procjenu.

Dodatak

Definirani pojmovi

Definirani pojmovi navedeni u nastavku teksta su izdvojeni ili izvedeni iz relevantnih tačaka Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje.

Ekonomski resurs [economic resource]	Pravo s potencijalom da donese ekonomske koristi.	KO.4.4
Financijski izvještaj opće namjene [general purpose financial report]	Izvještaj koji pruža financijske informacije o ekonomskim resursima izvještajnog subjekta, potraživanjima od njega, te promjenama u tim resursima i potraživanjima koje su korisne primarnim korisnicima u donošenju odluka o osiguranju resursa za taj subjekt.	KO.1.2, KO.1.12
Imovina [asset]	Sadašnji ekonomski resurs koji subjekt kontrolira kao rezultat prošlih događaja.	KO.4.3
Izvještajni subjekt [reporting entity]	Subjekt koji je dužan ili odabire izraditi posebne financijske izvještaje opće namjene.	KO.3.10
Izvršni ugovor [executory contract]	Ugovor ili dio ugovora koji je jednako neizvršen – niti jedna od strana nije ispunila bilo koju od svojih obaveza, odnosno obje strane su samo djelomično i u istoj mjeri ispunile svoje obaveze.	KO.4.56
Kapital [equity]	Preostali udio u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obaveza.	KO.4.63
Klasifikacija [classification]	Razvrstavanje imovine, obaveza, kapitala, prihoda ili rashoda na osnovu zajedničkih obilježja za potrebe prezentiranja i objavljivanja.	KO.7.7
Knjigovodstvena vrijednost [carrying amount]	Iznos u kojem se imovina, obaveza ili kapital priznaju u izvještaju o financijskom položaju.	KO.5.1
Kombinirani financijski izvještaji [combined financial statements]	Primarni financijski izvještaji izvještajnog subjekta koji čine dva ili više subjekata koji nisu povezani odnosom matice i supsidijarnog društva.	KO.3.12
Konsolidirani financijski izvještaji [consolidated financial statements]	Primarni financijski izvještaji izvještajnog subjekta koji čine i matica i njena supsidijarna društva.	KO.3.11
Kontrola ekonomskog resursa [control of an economic resource]	Sadašnja sposobnost (subjekta) da usmjerava korištenje ekonomskog resursa i stječe ekonomske koristiti koje bi resurs mogao donijeti.	KO.4.20
Korisne financijske informacije [useful financial information]	Financijske informacije koje su korisne primarnim korisnicima financijskih izvještaja opće namjene u donošenju odluka o osiguranju resursa za izvještajni subjekt. Da bi financijske informacije bile korisne, one moraju biti relevantne i vjerodostojno prikazivati ono što im je namjera da prikažu.	KO.1.2, KO.2.4

Korisnici (financijskih izvještaja opće namjene) [users (of general purpose financial reports)]	Vidjeti pod primarnim korisnicima (financijskih izvještaja opće namjene).	–
Mjerna vrijednost [measure]	Rezultat primjene osnove za mjerenje na imovinu ili obavezu i s njom povezane prihode i rashode.	KO.6.1
Neizvjesnost ishoda [outcome uncertainty]	Neizvjesnost u pogledu iznosa ili vremena bilo kojeg priljeva ili odljeva ekonomskih koristi koji će prosteći od imovine ili obaveze.	KO.6.61
Neizvjesnost mjerenja [measurement uncertainty]	Neizvjesnost koja se javlja kada novčane iznose u financijskim izvještajima nije moguće direktno vidjeti i, umjesto toga, moraju biti procijenjeni.	KO.2.19
Neizvjesnost postojanja [existence uncertainty]	Neizvjesnost da li imovina ili obaveza postoje.	KO.4.13, KO.4.35
Nekonsolidirani financijski izvještaji [unconsolidated financial statements]	Financijski izvještaji izvještajnog subjekta koji je samo matica.	KO.3.11
Objedinjavanje [aggregation]	Dodavanje jednih s drugima imovine, obaveza, kapitala, prihoda ili rashoda koji imaju zajednička obilježja i koji su uvršteni u istu klasifikaciju.	KO.7.20
Obračunska jedinica [unit of account]	Pravo ili skupina prava, obaveza ili skupina obaveza, odnosno skupina prava i obaveza u odnosu na koje se primjenjuju kriteriji za priznavanje i koncepti mjerenja.	KO.4.48
Obaveza [liability]	Sadašnja obaveza (obligacija) subjekta da izvrši prijenos ekonomskog resursa kao rezultat prošlih događaja.	KO.4.26
Osnova za mjerenje [measurement basis]	Identificirano svojstvo – na primjer historijski trošak, fer vrijednost ili vrijednost ispunjenja – stavke koja se mjeri.	KO.6.1
Osnovno kvalitativno obilježje [fundamental qualitative characteristic]	Kvalitativno obilježje koje financijska informacija mora imati da bi bila korisna primarnim korisnicima financijskih izvještaja opće namjene. Osnovna kvalitativna obilježja su relevantnost i vjerodostojno prikazivanje.	KO.2.4, KO.2.5
Poboljšavajuće kvalitativno obilježje [enhancing qualitative characteristic]	Kvalitativno obilježje koje korisne informacije čini još korisnijima. U poboljšavajuća kvalitativna obilježja spadaju usporedivost, provjerljivost, pravovremenost i razumljivost.	KO.2.4, KO.2.23
Posebni financijski izvještaji opće namjene [general purpose financial statements]	Poseban vid financijskih izvještaja opće namjene koji pružaju informacije o imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima izvještajnog subjekta.	KO.3.2
Potencijal za donošenje ekonomskih koristi [potential to produce economic benefits]	Obilježje koje već postoji u okviru ekonomskog resursa i koje će, u bar jednoj vrsti okolnosti, subjektu donijeti ekonomske koristi mimo onih koje su dostupne svim drugim stranama.	KO.4.14

Prebijanje [offsetting]	Grupiranje stavke imovine i obaveze priznatih i mjerenih kao zasebne obračunske jedinice u jedan neto iznos u izvještaju o financijskom položaju.	KO.7.10
Prestanak priznavanja [derecognition]	Uklanjanje kompletne ili dijela priznate imovine ili obaveze iz izvještaja o financijskom položaju subjekta.	KO.5.26
Prihod [income]	Povećanja imovine ili smanjenja obaveza koji rezultiraju povećanjem kapitala, osim onih koji se odnose na doprinose od nositelja rezidualnih potraživanja.	KO.4.68
Primarni korisnici (financijskih izvještaja opće namjene) [primary users (of general purpose financial reports)]	Postojeći i potencijalni ulagači, zajmodavci i drugi vjerovnici.	KO.1.2
Priznavanje [recognition]	Postupak obuhvaćanja za potrebe uvrštavanja u izvještaj o financijskom položaju ili u izvještaj(e) o financijskom rezultatu stavki koje zadovoljavaju definiciju nekog od elemenata primarnih financijskih izvještaja, tj. imovine, obaveze, kapitala, prihoda ili rashoda. Priznavanje podrazumijeva davanje u jednom od tih izvještaja opisa stavke, pojedinačno ili zajedno s drugim stavkama, izraženo riječima i u novčanom iznosu, te uključivanje tog iznosa u jedan ili više ukupnih iznosa u tom izvještaju.	KO.5.1
Rashodi [expenses]	Smanjenja imovine ili povećanja obaveza koja rezultiraju smanjenjima kapitala, osim onih koji se odnose na raspodjele u korist nositelja rezidualnih potraživanja.	KO.4.69
Razboritost [prudence]	Oprezno pristupanje donošenju prosudbi u uvjetima neizvjesnosti. Korištenje razboritosti znači da imovina i prihodi nisu precijenjeni a obaveze i rashodi podcijenjeni. Isto tako, razboritosti ne dopušta precjenjivanje imovine ili prihoda, odnosno podcjenjivanje obaveza ili rashoda.	KO.2.16
Rezidualno potraživanje [equity claim]	Potraživanje iz preostalog udjela u imovini subjekta nakon odbitka svih njegovih obaveza.	KO.4.64
Značajna informacija [material information]	Informacija čije izostavljanje, pogrešno prikazivanje ili prikrivanje može utjecati na odluke koje primarni korisnici financijskih izvještaja opće namjene donose na osnovu tih izvještaja, koji daju financijske informacije o određenom izvještajnom subjektu.	KO.2.11