

Рамка за подготвување и презентирање на финансиските извештаи

Рамката на ОМСС беше одобрена од страна на Одборот на КМСС во април 1989 година за објавување во јули 1989 година, и беше усвоена од страна на ОМСС во април 2001 година.

СОДРЖИНА

paragraphs

ПРЕДГОВОР

ВОВЕД	1–11
Цел и статус	1–4
Делокруг	5–8
Корисници и нивните потреби за информации	9–11
ЦЕЛТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ	12–21
Финансиска состојба, резултат и промени во финансиската состојба	15–21
Белешки и дополнителни прегледи	21
ОСНОВНИ ПРЕТПОСТАВКИ	22–23
Пресметковна основа	22
Континуитет	23
КВАЛИТАТИВНИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ	24–46
Разбирливост	25
Релевантност	26–30
Материјалност	29–30
Веродостојност	31–38
Верно претставување	33–34
Суштина над форма	35
Неутралност	36
Претпазливост	37
Комплетност	38
Споредливост	39–42
Ограничувања на релевантните и веродостојните инфомации	43–45
Навременост	43
Рамнотежа помеѓу користите и трошоците	44
Рамнотежа помеѓу квалитативните карактеристики	45
Реален и објективен приказ/ објективно презентирање	46
ЕЛЕМЕНТИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ	47–81
Финансиска состојба	49–52
Средства	53–59
Обврски	60–64
Главнина	65–68
Резултат	69–73
Приходи	74–77
Расходи	78–80
Корекции заради одржување на капиталот	81
ПРИЗНАВАЊЕ НА ЕЛЕМЕНТИТЕ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ	82–98

Веројатност од идни економски користи	85
Веродостојност во мерењето	86–88
Признавање на средствата	89–90
Признавање на обврските	91
Признавање на приходите	92–93
Признавање на расходите	94–98
МЕРЕЊЕ НА ЕЛЕМЕНТИТЕ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ	99–101
КОНЦЕПТИ НА КАПИТАЛ И ОДРЖУВАЊЕ НА КАПИТАЛ	102–110
Концепти на капитал	102–103
Концепти на одржување на капитал и утврдување на добивката	104–110

Рамката не беше изменета во насока да ги одрази последните промени од МСС 1 Презентирање на финансиските извештаи (како што беше ревидиран во 2007)

Предговор

Финансиските извештаи се изготвуваат и презентираат на екстерни корисници од страна на голем број на ентитети ширум светот. Иако ваквите финансиски извештаи може да се јават во слична форма во различни земји, сепак постојат разлики кои веројатно се предизвикани од различни социјални, економски и правни околности, но и поради тоа што различни земји ги имаат предвид потребите на различните корисници на финансиските извештаи при утврдувањето на националните барања.

Овие различни околности довеле до употреба на различни дефиниции на елементите на финансиските извештаи, односно елементите како на пример средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите. Тие секако резултирале во употреба на различни критериуми за признавање на овие ставки во финансиските извештаи, како и до претпочитување на различни основи на мерење. Делокругот на финансиските извештаи како и обелоденувањата во истите беа засегнати исто така.

Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди (КМСС) е посветен на намалувањето на овие разлики преку барањето за хармонизација на прописите, сметководствените стандарди и процедурите кои се однесуваат на подготовката и презентирањето на финансиските извештаи. Комитетот смета дека понатамошната хармонизација најдобро може да се постигне доколку вниманието се насочи кон финансиски извештаи кои се подготвуваат со цел обезбедување на информации корисни за донесување на економски одлуки.

Одборот на комитетот за меѓународни сметководствени стандарди верува дека финансиските извештаи кои се подготвени за оваа цел ги исполнуваат вообичаените потреби на најголемиот број на корисници. Ова е така затоа што најголем дел од корисниците донесуваат економски одлуки, како на пример:

- (а) Да одлучат кога да купат, чуваат или продадат капитални вложувања.
- (б) Да го проценат раководењето или одговорноста на раководството.
- (в) Да ја оценат способноста на ентитетот да ги исплати како и да обезбеди други користи за вработените.
- (г) Да го проценат обезбедувањето на износите позајмени на ентитетот.
- (д) Да ги одредат даночните политики.
- (е) Да ги утврдат добивката и дивидендата расположливи за распределба.
- (е) Да ја подготват и користат статистиката за националниот доход или
- (ж) Да ги управуваат активностите на ентитетот.

Одборот сепак препознава дека особено владите може да одредат различни или дополнителни барања за нивните сопствени потреби. Меѓутоа, овие барања не треба да влијаат на финансиските извештаи наменети за други корисници, освен доколку истите ги задоволуваат потребите и на овие корисници.

Финансиските извештаи најчесто се подготвуваат согласно сметководствениот модел заснован на надоместливи историски трошоци како и концептот за одржување на номиналниот финансиски капитал. Други модели и концепти можат да бидат посоодветни со цел да се исполни целта на обезбедување на информации кои се корисни за донесување на економски одлуки, иако во моментот не постои консензус за промена. Оваа Рамка е подготвена на начин кој овозможува да се примени во широк спектар на сметководствени модели и концепти на капиталот и одржување на капиталот.

Вовед

Цел и статус

1. Оваа *Рамка* ги определува концептите на кои се заснова подготовката и презентацијата на финансиските извештаи за надворешните корисници. Целта на *Рамката* е:
 - (а) Да му помогне на Одборот на КМСС во развојот на идните Меѓународни сметководствени стандарди како и во неговата ревизија на постојните Меѓународни сметководствени стандарди.
 - (б) Да му помогне на Одборот на КМСС во промовирање на хармонизацијата на регулативата, сметководствените стандарди и процедурите кои се однесуваат на презентацијата на финансиските извештаи, преку генерирање на основа за намалување на бројот на алтернативните сметководствени третмани дозволени со Меѓународните сметководствени стандарди.
 - (в) Да им помогне на националните тела за воспоставување на стандарди како и во развојот на истите.
 - (г) Да им помогне на подготвувачите на финансиските извештаи во примената на Меѓународните сметководствени стандарди како и во справувањето со теми коишто треба да станат предмет на обработка со Меѓународните сметководствените стандарди.
 - (д) Да им помогне на ревизорите во формирање на мислењето за усогласеноста на финансиските извештаи со Меѓународните сметководствени стандарди.
 - (е) Да им помогне на корисниците на финансиските извештаи во толкувањето на информациите кои се содржани во нив, а кои се изготвени во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди, како и
 - (с) Да обезбеди информации за лицата кои се заинтересирани за работењето на КМСС во врска со пристапот кон формулирањето на Меѓународните сметководствени стандарди.
2. Оваа *Рамка* не претставува Меѓународен сметководствен стандард, и согласно тоа не ги дефинира стандардите по било кое прашање во однос на вреднување или обелоденување. Оваа *Рамка* не надминува ниту еден конкретен Меѓународен сметководствен стандард.
3. Одборот на КМСС препознава дека во одреден број на случаи може да постои конфликт помеѓу *Рамката* и одреден Меѓународен сметководствен стандард. Во случаите кога постои конфликт, барањата на Меѓународниот сметководствен стандард ги надминуваат барањата на *Рамката*. Бидејќи во креирањето на идните Меѓународни сметководствени стандарди како и во прегледувањето на постоечките стандарди, Одборот на КМСС ќе се води од *Рамката*, бројот на случаи каде ќе се јавува конфликтност помеѓу *Рамката* и Меѓународните сметководствени стандарди ќе се намалува со текот на времето.
4. *Рамката* ќе се ревидира повремено согласно искуството на Одборот во работењето со истата.

Делокруг

5. *Рамката* ги разработува:
 - (а) Целите на финансиските извештаи.
 - (б) Квалитативните карактеристики кои ја одредуваат корисноста на информациите во финансиските извештаи.
 - (в) Дефиницијата, признавањето и мерењето на елементите од кои се составени финансиските извештаи.

- (г) Концептите на капитал и одржување на капиталот.
6. *Рамката* се однесува на финансиските извештаи за општа употреба (во понатамошниот текст финансиски извештаи) земајќи ги предвид и консолидираните финансиски извештаи. Ваквите финансиски извештаи се подготвуваат и презентираат најмалку еднаш годишно и се насочени кон потребите за вообичаени информации на широк круг на корисници. Некои од овие корисници може да побараат, и имаат право да добијат, дополнителни информации, покрај оние содржани во финансиските извештаи. Меѓутоа голем број на корисници мора да се потпрат на финансиските извештаи како нивен главен извор на финансиски информации, поради што овие финансиски извештаи мора да се изготвуваат и презентираат земајќи ги предвид нивните потреби. Финансиските извештаи за посебни намени, како на пример пресметки и проспекти изготвени за даночни цели се надвор од делокругот на оваа *Рамка*. Независно од тоа, *Рамката* може да се примени при изготвувањето на ваквите извештаи за посебни намени каде што барањата на истите го дозволуваат тоа.
7. Финансиските извештаи претставуваат дел од процесот на финансиско известување. Комплетниот сет на финансиски извештаи вообичаено вклучува биланс на состојба, биланс на успех, извештај за промени во финансиската позиција (кој може да биде презентираан на најразлични начини, на пример, како извештај за парични текови или извештај за текови на средства) и оние белешки и други изјави и објаснувачки материјали коишто се интегрален дел од финансиските извештаи. Тие исто така може да содржат и дополнителни прегледи или информации кои се засновани на или произлегуваат од овие извештаи, и за кои се очекува дека истите ќе се прочитаат во нивните рамки. Ваквите дополнителни извештаи или информации може да се однесуваат на пример на информации во врска со индустриските и географските сегменти, како и обелоденувања во врска со влијанието на променливите цени. Сепак, финансиските извештаи не ги вклучуваат ставките како што се извештаите од директорите, изјавите на претседателот на компанијата, дискусиите и анализите на раководството и слични ставки кои може да се вклучат во финансиски или годишен извештај.
8. Рамката се применува за финансиските извештаи од сите комерцијални, индустриски и деловни ентитети кои изготвуваат извештаи, независно од тоа дали се во јавниот или приватниот сектор. Ентитет кој известува е ентитет за кој постојат корисници кои се потпираат на финансиските извештаи како нивен главен извор на финансиска информација за ентитетот.

Корисници и нивните потреби за информации

9. Корисниците на финансиските извештаи ги опфаќаат тековните и потенцијалните инвеститори, вработени, работодаватели, добавувачи и други деловни доверители, купувачи, влади и нивните агенции како и широката јавност. Тие ги користат финансиските извештаи со цел да ги задоволат различните потреби за информации. Овие потреби го вклучуваат следното:
- (а) Инвеститори. Субјектите кои обезбедуваат ризичен капитал и нивните советници се заинтересирани за ризикот и приносите кои ги обезбедуваат нивните инвестиции. Тие имаат потреба од информации со цел истите да им помогнат во одредувањето дали треба да купуваат, чуваат или продаваат. Акционерите исто така се заинтересирани за информации кои ќе им овозможат да ја проценат способноста на ентитетот да исплатува дивиденди.
 - (б) Вработени. Вработените и нивните претставнички групи се заинтересирани за информации во врска со стабилноста и профитабилноста на нивните работодавци. Тие исто така се заинтересирани за информации кои им овозможуваат да ја проценат способноста на ентитетот да обезбеди плата, пензиски поволности и можности за вработување.
 - (в) Работодаватели. Работодавателите се заинтересирани за информации кои ќе им овозможат да проценат дали нивните заеми и соодветната камата ќе им бидат вратени навремено при нивното доспевање.
 - (г) Добавувачи и други доверители. Добавувачите и другите доверители се заинтересирани за информации кои ќе им овозможат да проценат дали долговите кон нив ќе бидат исплатени навремено при нивното доспевање. Веројатно доверителите се заинтересирани за ентитетот

на пократок рок од работодавателите, освен доколку не се зависни од опстојувањето на ентитетот како нивен главен клиент.

- (д) Купувачи. Купувачите се заинтересирани за информации во врска со континуитетот на ентитетот, особено кога имаат долгорочна соработка или пак се зависни од него.
 - (ѓ) Влади и нивните агенции. Владите и нивните агенции се заинтересирани за алокацијата на ресурсите, па оттука и за активностите на ентитетите. Тие исто така бараат информации со цел да ги регулираат активностите на ентитетите, да ги одредат даночните политики како и основата за пресметка на националниот доход и други слични статистики.
 - (е) Јавноста. Ентитетите влијаат врз членовите на пошироката јавност на различни начини. На пример, ентитетите може да имаат значителен придонес во локалната економија на многу начини вклучувајќи го и бројот на лицата кои тие ги вработуваат и нивната поддршка од локалните добавувачи. Финансиските извештаи може да и помогнат на пошироката јавност во обезбедување на информации во врска со трендовите и последните настани во развојот на ентитетот како и за опсегот на неговите активности.
10. Иако сите овие потреби за информации не може да се задоволат со финансиските извештаи, сепак постојат потреби кои се заеднички за сите корисници. Како што инвеститорите обезбедуваат капитал за ентитетот, обезбедувањето на финансиски извештаи кои ги задоволуваат нивните потреби за информации можат исто така да ги задоволат најголемиот дел од потребите на другите корисници на финансиските извештаи.
11. Раководството на ентитетот ја има основната одговорност за подготовката и презентирањето на финансиските извештаи. Раководството е исто така заинтересирано и за информациите кои ги содржат финансиските извештаи, иако тие имаат пристап до дополнителни менаџерски и финансиски информации кои им помагаат во нивните одговорности за планирањето, одлучувањето и контролата. Раководството ја има можноста да ја одреди формата и содржината на ваквите дополнителни информации со цел да ги задоволат сопствените потреби. Презентирањето на вакви информации е надвор од делокругот на *Рамката*. Сепак објавените финансиски извештаи се засновани на информации кои се користат од страна на манаџментот во врска со финансиската состојба, успешноста и промените во финансиската состојба на ентитетот.

Цел на финансиските извештаи

12. Целта на финансиските извештаи е да се обезбедат информации во врска со финансиската состојба, резултатот и промените во финансиската состојба на ентитетот, кои се полезни за голем број на корисници при донесувањето на економските одлуки.
13. Финансиските извештаи подготвени за оваа цел ги задоволуваат општите потреби на најголемиот број на корисници. Меѓутоа, финансиските извештаи не ги обезбедуваат сите информации кои на корисниците им се потребни за донесување на економска одлука, бидејќи тие претежно ги прикажуваат финансиските ефекти од минати настани и не обезбедуваат нефинансиски информации.
14. Финансиските извештаи исто така ги прикажуваат резултатите од управувањето на раководството, односно одговорноста на раководството кон ресурсите кои им се доверени. Оние корисници кои сакаат да го проценат управувањето односно одговорноста на раководството го прават тоа за да можат да донесат економски одлуки, кои можат да вклучат на пример прашања за тоа дали да се чува или продаде нивниот удел во ентитетот или пак да направат реизбор на, или да го заменат раководството.

Финансиска состојба, резултат и промени во финансиската состојба

15. Економските одлуки кои се донесуваат од страна на корисниците на финансиските извештаи бараат проценка на способноста на ентитетот да генерира пари и парични еквиваленти, како и на навременоста и сигурноста во нивното генерирање. Оваа способност во крајна линија ја одредува на

пример, способноста на ентитетот да ги исплати обврските кон своите вработени и добавувачи, да ги исплати долговите за камата, да ги отплати заемите и да изврши распределба на добивката на сопствениците. Корисниците може подобро да ја проценат способноста за генерирање на пари и парични еквиваленти доколку им се обезбедат информации кои се фокусирани на финансиската состојба, резултат и промените во финансиската состојба на ентитетот.

16. Финансиската состојба на ентитетот е под влијание на економските ресурси кои ги контролира, неговата финансиска структура, ликвидноста и солвентноста, како и капацитетот да се прилагоди на промените во околината во која работи. Информацијата за економските ресурси кои ги контролира ентитетот како и неговиот капацитет во минатото да ги менува овие ресурси, е корисна во предвидувањето на способноста на ентитетот да генерира пари и парични еквиваленти во иднина. Информациите во врска со неговата финансиска структура се корисни за предвидување на идните потреби за позајмување, и како идните добивки и парични текови ќе бидат распределени помеѓу оние кои имаат удел во ентитетот. Тие исто така се корисни во предвидувањето на успешноста на ентитетот во обезбедување на дополнителни финансиски средства. Информациите во врска со ликвидноста и солвентноста се корисни за предвидување на способноста на ентитетот да ги исполни своите финансиски обврски како што доспеваат. Ликвидноста се однесува на расположливоста на пари во блиска иднина откако ќе бидат земени предвид финансиските обврски во овој период. Солвентноста се однесува на расположливоста на парични средства во текот на подолгорочен временски период за исполнување на финансиските обврски како што доспеваат.
17. Информациите за резултатот на ентитетот, поточно неговата профитабилност, се потребни за проценка на потенцијалните промени во економските ресурси кои веројатно ќе ги контролира во иднина. Информациите за променливоста на резултатот во работењето се доста значајни од овој аспект. Информациите во врска со резултатот се корисни за проценување на капацитетот на ентитетот да генерира парични текови од постоечката база на ресурси. Исто така се корисни во донесување на оценка во врска со ефективноста со која ентитетот може да користи дополнително ресурси.
18. Информациите во однос на промените во финансиската состојба на ентитетот се корисни со цел да се проценат неговите инвестициски, финансиски и оперативни активности за периодот за кој се изготвуваат извештаите. Овие информации се корисни за обезбедување на основа за проценка на способноста на ентитетот да генерира пари и парични текови како и потребите на ентитетот да ги користи тие парични текови. При подготовката на извештај за промените во финансиската состојба, финансиските средствата може да се дефинираат на различни начини, како што е на пример финансиски ресурси, работен капитал, ликвидни средства или пари. Во оваа *Рамка* не се прави обид да се одреди дефиницијата за финансиски средства.
19. Информациите за финансиската состојба примарно се обезбедуваат во билансот на состојба. Информациите во врска со резултатот од работењето примарно се обезбедуваат во билансот на успех. Информациите во врска со промената во финансиската состојба се дадени во рамките на финансиските извештаи како посебен извештај.
20. Елементите на финансиските извештаи се меѓусебно поврзани бидејќи ги одразуваат различните аспекти на една иста трансакција или други настани. Иако секој извештај обезбедува информација која е различна од другите, ниту еден не служи за една цел ниту пак може да ги обезбеди сите информации неопходни за одредени потреби на корисниците. На пример билансот на успех дава нецелосна слика за резултатот доколку не се користи заедно со билансот на состојба и извештајот за промена во финансиската состојба.

Белешки и дополнителни прегледи

21. Финансиските извештаи исто така содржат белешки и дополнителни прегледи и други информации. На пример, тие може да содржат дополнителни информации во врска со ставките од билансот на состојба и билансот на успех кои се релевантни за потребите на корисниците. Тие може да вклучат обелоденување на информации во врска со ризиците и неизвесностите кои влијаат врз ентитетот, како и ресурсите и обврските кои не се признаени во билансот на состојба (како на пример минерални резерви). Информациите во врска со географските и индустриските сегменти како и

ефектот на промените во цените врз ентитетот исто така може да се обезбедат во форма на дополнителни информации.

Основни претпоставки

Пресметковна основа

22. Со цел да ги исполнат своите цели, финансиските извештаи се изготвуваат со примена на принципот на пресметковна основа во сметководството. Според овој принцип, ефектите на трансакциите и другите настани се признаваат кога ќе настанат (а не кога ќе се примат или платат пари или парични еквиваленти), и тие се евидентираат во сметководствената евиденција и се вклучуваат во финансиските извештаи во периодите за кои се однесуваат. Финансиските извештаи изготвени врз пресметковна основа ги информираат корисниците не само за минатите настани кои вклучуваат плаќање или примање на пари, туку и за обврски за кои треба да се платат пари во иднина, како и за ресурси кои претставуваат пари и кои треба да бидат примени во иднина. Според тоа тие обезбедуваат таков тип на информации за минати трансакции и други настани кои што се најполезни за корисниците во донесувањето на економски одлуки.

Континуитет

23. Финансиските извештаи вообичаено се изготвуваат под претпоставка дека ентитетот како континуитет ќе продолжи да работи во догледна иднина. Според тоа се претпоставува дека ентитетот нема намера ниту потреба да го ликвидира или материјално ограничи обемот на своето работење. Доколку постои ваква намера или потреба, финансиските извештаи можеби ќе треба да бидат подготвени на различна основа и, во овој случај, основата што е користена треба да се обелодени.

Квалитативни карактеристики на финансиските извештаи

24. Квалитативните карактеристики се атрибутите кои ги прават информациите содржани во финансиските извештаи полезни за корисниците. Четирите основни квалитативни карактеристики се разбирливост, релевантност, веродостојност и споредливост.

Разбирливост

25. Суштински квалитет на информациите содржани во финансиските извештаи е тоа што тие се лесно разбирливи за корисниците. За оваа цел се претпоставува дека корисниците имаат разумно познавање за деловните и економските активности и за сметководството, како и желба да ги проучат информациите со разумно внимание. Сепак, информациите за сложени прашања кои треба да се вклучат во финансиските извештаи поради нивната релевантност за донесувањето економски одлуки, не треба да се исклучуваат само поради тоа што можеби ќе бидат премногу тешки за одредени корисници да ги разберат.

Релевантност

26. За да бидат корисни информациите мора да бидат релевантни за потребите за донесување на одлуки од страна на корисниците. Информациите го поседуваат квалитетот на релевантност кога влијаат врз економските одлуки на корисниците, на тој начин што им помагаат да ги оценат минатите, сегашните или идните настани, или пак да ги потврдат или корегираат своите минати оценки.
27. Улогите кои информациите ги имаат за предвидување и потврдување се меѓусебно поврзани. На пример, информациите за тековното ниво или структурата на средствата кои се чуваат имаат вредност за корисниците кога настојуваат да ја предвидат способноста на ентитетот да ги користи предностите на различните можности и неговата способност да реагира на неповолни ситуации.

Истите информации имаат потврдувачка улога во врска со минатите предвидувања, на пример за начинот на кој ентитетот би бил структуриран или пак за резултатот од планираното работење.

28. Информациите за финансиската состојба и резултатот од работењето во минатото често се користат како основа за предвидување на идната финансиска состојба и резултатот од работењето и други прашања за кои корисниците се директно заинтересирани, како на пример исплатата на дивиденда и плати, движењето на цените на хартиите од вредност и способноста на ентитетот да ги исполни своите обврски како што доспеваат. За да имаат предвидувачка вредност информациите не треба да бидат во форма на експлицитна прогноза. Способноста за правење на предвидувања врз основа на финансиските извештаи е зголемена, сепак заради начинот на кој информациите за минатите трансакции и настани се презентирани. На пример, предвидувачката вредност на билансот на успех се зголемува доколку невообичаени и ретки ставки на приходи или расходи се прикажат одвоено.

Материјалност

29. Релевантноста на информациите е под влијание на нивната природа и материјалност. Во некои случаи, природата на информациите е сама по себе доволна за да се одреди нејзината релевантност. На пример, обелоденувањето на нов сегмент може да влијае на проценката на ризиците и можностите со кои се соочува ентитетот независно од материјалноста на резултатите кои се постигнати со новиот сегмент во периодот за кој се известува. Во други случаи, значајни се и природата и материјалноста, како на пример, износите на залихите кои се чуваат во секоја од главните категории кои се соодветни за деловниот потфат.
30. Информациите се материјални доколку нивното испуштање или погрешно прикажување може да влијае врз економските одлуки на корисниците донесени врз основа на финансиските извештаи. Материјалноста зависи од големината на ставката или грешката земајќи ги предвид конкретните околности на испуштање или погрешното прикажување. Според тоа материјалноста обезбедува праг или пресечна точка, но не и примарна квалитативна карактеристика која информацијата мора да ја поседува за да биде корисна.

Веродостојност

31. За да бидат корисни информациите исто така мора да се веродостојни. Информациите имаат квалитет на веродостојност кога не содржат материјални грешки и пристрасности, и кога корисниците можат да се потпрат на нив во однос на тоа дека тие верно го претставуваат она што тие треба да го претстават или она што разумно може да се очекува да го претстават.
32. Информациите може да се релевантни но толку неверодостојни по природа или претставување така што нивното признавање може потенцијално да наведе до погрешни заклучоци. На пример, доколку валидноста и износот на дадено барање за штети во правна постапка се спорни, може да не е соодветно ентитетот да го признае целиот износ на барањето во билансот на состојба, иако може да е соодветно да се обелодени износот и околностите за барањето.

Верно претставување

33. За да бидат веродостојни, информациите мора да ги претставуваат верно трансакциите и другите настани кои ги претставуваат или може разумно да се очекува дека ги претставуваат. Така на пример, билансот на состојба би требало верно да ги претставува трансакциите и другите настани кои резултираат во средства, обврски и капитал на ентитетот на денот на известувањето, кои ги исполнуваат критериумите за признавање.
34. Повеќето финансиски информации се предмет на извесен ризик дека ќе бидат помалку од верно претставување на тоа што треба да го претставуваат. Ова не е резултат на пристрасност, туку повеќе на инхерентни потешкотии или во идентификувањето на трансакциите и другите настани кои треба да бидат измерени, или пак во врска со обликувањето и примената на техниките за мерење и презентирање кои можат да пренесат пораки кои кореспондираат со тие трансакции и настани. Во одредени случаи мерењето на финансиските ефекти на ставките може да биде толку несигурно што ентитетот генерално не би ги признал во финансиските извештаи. На пример, иако голем број на ентитети генерираат интерно создаден гудвил со текот на времето, најчесто е тешко да се идентификува или измери тој гудвил веродостојно. Сепак во други случаи може да биде релевантно

да се признаат ставки и да се обелодени ризикот на грешка кој може да се јави во врска со нивното признавање и мерење.

Суштина над форма

35. Доколку информациите треба верно да ги претставуваат трансакциите и другите настани кои ги претставуваат, неопходно е да бидат опфатени и презентирани во согласност со нивната суштина и економска реалност, а не само во согласност со нивната правна форма. Суштината на трансакциите и другите настани не е секогаш конзистентна со она што е очигледно од нивната правна или замислена форма. На пример, ентитетот може да се ослободи од средствата со нивно давање на друга страна на начин што според документацијата може да претставува пренос на правната сопственост на таа страна, без оглед на тоа што може да постојат договори со кои му се обезбедува на ентитетот понатамошно уживање на идните економски користи содржани во средството. Во такви околности, презентирањето на продажбата не би ја претставувало верно трансакцијата која е извршена (доколку воопшто постоела трансакција).

Неутралност

36. За да бидат веродостојни, информациите презентирани во финансиските извештаи мора да бидат неутрални т.е. ослободени од пристрасност. Финансиските извештаи не се неутрални доколку со изборот или презентирањето на информациите, тие може да влијаат врз донесувањето на одлуки или проценки со цел да се постигне однапред определен резултат или исход.

Претпазливост

37. Сепак, изготвувачите на финансиските извештаи мора да се справат со неизвесностите кои неизбежно опкружуваат многу настани и околности, како што е на пример наплатата на спорни и сомнителни побарувања, веројатниот корисен век на постројките и опремата како и бројот на рекламациите во рамки на гарантниот период кои може да се јават. Ваквите неизвесности се признаваат преку обелоденување на нивната природа и обем како и со демонстрирање на претпазливост при изготвувањето на финансиските извештаи. Претпазливоста претставува вклучување на одреден степен на внимателност при користење на расудување коешто е потребно во услови на неизвесност, така што средствата и добивката нема да бидат преценети, а обврските и расходите нема да бидат потценети. Меѓутоа примената на претпазливост не дозволува на пример генерирање на скриени резерви или прекумерни резервирања, намерно потценување на вредноста на средствата или приходите, или пак намерно преценување на обврските и расходите, затоа што финансиските извештаи нема да бидат неутрални, поради што нема да го имаат квалитетот на веродостојност.

Комплетност

38. Со цел да бидат веродостојни, информациите во финансиските извештаи мора да бидат комплетни во рамките на материјалноста и трошоците. Пропустите може да предизвикаат информациите да бидат погрешни или да наведуваат на погрешни заклучоци, а со тоа да бидат неверодостојни или со недостатоци во однос на нивната релевантност.

Споредливост

39. Корисниците треба да бидат во можност да ги споредуваат финансиските извештаи на ентитетот низ времето со цел да ги одредат трендовите во финансиската состојба и резултатот. Корисниците исто така треба да бидат во можност да ги споредат финансиските извештаи на различни ентитети со цел да ја оценат нивната релативна финансиска состојба, успешност во работењето и промените во финансиската состојба. Соодветно, мерењето и прикажувањето на финансиските ефекти на слични трансакции и други настани мора да се прават на конзистентен начин, за еден ентитет во рамките на различни временски периоди, како и за различни ентитети.
40. Значајна импликација на квалитативната карактеристика на споредливост е дека корисниците треба да бидат информирани за сметководствените политики применети при изготвувањето на

финансиските извештаи, како и за било какви промени во овие политики и ефектите од ваквите промени. Корисниците треба да можат да ги идентификуваат разликите помеѓу сметководствените политики за слични трансакции и други настани кои се користат од страна на ист ентитет и од еден во друг период на известување, како и од страна на различни ентитети. Усогласеноста со Меѓународните сметководствени стандарди, вклучително и обелоденувањето на сметководствените политики кои ги користи ентитетот помагаат да се постигне споредливост.

41. Потребата од споредливост не треба да се измеша со обичната униформираност и не треба да се дозволи да стане пречка за воведување на подобрени сметководствени стандарди. Не е соодветно за ентитетот да продолжи со сметководствената евиденција на ист начин за трансакциите и другите настани доколку усвоената политика не е во согласност со квалитативните карактеристики на релевантност и веродостојност. Исто така не е соодветно ентитетот да ги остави своите сметководствени политики непроменети иако постојат повеќе релевантни и веродостојни алтернативи.
42. Поради тоа што корисниците сакаат да ја споредуваат финансиската состојба, резултатот и промените во финансиската состојба на ентитетот со текот на времето, многу е важно финансиските извештаи да ги прикажуваат соодветните информации од претходните периоди.

Ограничувања на релевантните и веродостојните информации

Навременост

43. Доколку има неоправдано одложување во известувањето, информациите може да ја загубат својата релевантност. Може да има потреба раководството да ја балансира релативната важност на навременото известување и обезбедувањето на веродостојни информации. Со цел да се обезбедат навремени информации често е потребно да се извести пред да бидат познати сите аспекти на трансакциите и другите настани, со што се намалува веродостојноста. Спротивно на тоа пак, доколку известувањето се одложи додека сите аспекти станат познати, информацијата може да биде доста веродостојна но нема да биде полезна за корисниците кои требале да донесат одлука во меѓувреме. Со цел да се постигне рамнотежа помеѓу релевантноста и веродостојноста, пресудно прашање е како најдобро да се задоволат потребите на корисниците за донесување на економски одлуки.

Рамнотежа помеѓу користите и трошоците

44. Рамнотежата помеѓу користите и трошоците е доста клучен недостаток а не толку квалитативна карактеристика. Користа која произлегува од информацијата треба да го надмине трошокот за нејзиното обезбедување. Сепак проценувањето на користите и трошоците претставува процес на расудување. Исто така трошоците не секогаш паѓаат на терет на тие што ги уживаат користите. Користите може да се ползуваат од страна на други корисници а не оние за кои информациите се изготвени, како на пример обезбедувањето на дополнителни информации за работодавателите може да ги намали трошоците за позајмување на ентитетот. Поради овие причини, мошне тешко е да се примени анализата трошоци-користи во било кој посебен случај. Сепак, изготвувачите и корисниците на финансиските извештаи треба да бидат свесни за ова ограничување, а посебно создавачите на стандардите.

Рамнотежа помеѓу квалитативните карактеристики

45. Во пракса честопати е неопходна урамнотеженост или компромис помеѓу квалитативните карактеристики. Генерално целта е да се постигне соодветна рамнотежа помеѓу карактеристиките со цел да се постигнат целите на финансиските извештаи. Релативната значајност на карактеристиките во различни случаи е прашање на професионалното расудување.

Вистински и објективен приказ/ објективно презентирање

46. За финансиските извештаи често се вели дека даваат реална и објективна слика или дека објективно ја презентираат финансиската состојба, резултатот и промените во финансиската состојба на ентитетот. Иако оваа *Рамка* не се занимава директно со вакви концепти, примената на основните квалитативни карактеристики како и соодвените сметководствени стандарди вообичаено доведува до тоа да финансиските извештаи го пренесуваат она што генерално се подразбира како објективен и реален приказ, или како објективно презентирање на овие информации.

Елементи на финансиските извештаи

47. Финансиските извештаи ги отсликуваат финансиските ефекти на трансакциите и другите настани групирајќи ги во пошироки класи во согласност со нивните економски карактеристики. Овие пошироки класи се именуваат како елементи на финансиските извештаи. Елементите кои непосредно се поврзани со мерењето на финансиската состојба во билансот на состојба се средствата, обврските и капиталот. Елементите кои се непосредно поврзани со мерењето на резултатот во билансот на успех се приходите и расходите. Извештајот за промената во финансиската состојба вообичаено ги прикажува елементите на билансот на успех и промените во елементите на билансот на состојба. Следствено оваа *Рамка* не идентификува елементи кои се уникатни за овој извештај.
48. Презентирањето на овие елементи во билансот на состојба и билансот на успех вклучува процес на поткласификација. На пример средствата и обврските може да бидат класифицирани според нивната природа или функција во деловните активности на ентитетот, со цел да се прикажат информациите на начин кој е најмногу полезен за корисниците во донесувањето на економски одлуки.

Финансиска состојба

49. Елементите кои се директно поврзани со мерењето на финансиската состојба се средствата, обврските и капиталот. Овие елементи се дефинираат како што следува:
- (а) Средство е ресурс контролиран од страна на ентитетот како резултат на минати настани од кој се очекува прилив на идни економски користи за ентитетот.
 - (б) Обврска е сегашна облигација на ентитетот која произлегува од минати настани, чиешто подмирување се очекува да резултира во одлив на ресурси на ентитетот кои содржат економски користи.
 - (в) Капиталот е остатокот на учеството во средствата на ентитетот по одземањето на сите негови обврски.
50. Дефинициите на средствата и обврските ги одредуваат нивните суштествени карактеристики, но не прават обид да ги одредат критериумите кои треба да се исполнат со цел да бидат признаени во билансот на состојба. Според тоа дефинициите вклучуваат ставки кои не се признаваат како средства или обврски во билансот на состојба поради тоа што не ги задоволуваат критериумите за признавање опишани во точките 82 до 98. Конкретно, очекувањето дека ентитетот ќе има прилив или одлив на идни економски користи мора да биде доволно извесно со цел да се задоволи критериумот за веројатност наведен во точка 83, пред да се признае одредено средство или обврска.
51. Во оценувањето дали одредена ставка ја задоволува дефиницијата за средство, обврска или капитал, мора да се обрне внимание на нејзината суштина и економската реалност, а не само на правната форма. Така на пример, во случај на финансиски наем, суштината и економската реалност се такви што наемателот ги ужива економските користи од користењето на средството во текот на најголемиот дел од неговиот корисен век, при што за возврат корисникот на средството се обврзува да плати за користењето на тоа право, износ кој е приближно еднаков на објективната вредност на средството и поврзаните финансиски трошоци. Оттука, финансискиот наем овозможува дефинициите за средствата и обврските да бидат задоволени и со тоа да бидат признаени како такви во билансот на состојба на наемателот.
52. Билансот на состојба изготвен во согласност со тековните Меѓународни сметководствени стандарди може во себе да вклучи ставки кои не ги задоволуваат дефинициите на средствата или обврските и не се прикажани како дел од капиталот. Дефинициите дадени во точка 49 претставуваат основа за идно ревидирање на постоечките Меѓународни сметководствени стандарди и генерирање на дополнителни стандарди.

Средства

53. Идните економски користи инкорпирани во средството го претставуваат неговиот потенцијал да придонесе директно или индиректно за прилив на пари и парични еквиваленти во ентитетот.

Потенцијалот може да биде продуктивен односно да биде дел од оперативните активности на ентитетот. Исто така тој може да има форма која е конвертибилна во пари или парични еквиваленти, или да дава можност за намалување на паричните одливи, како што е случајот кога некој алтернативен производствен процес ги намалува трошоците на производството.

54. Ентитетот вообичаено ги користи своите средства за производство на добра и услуги кои можат да ги задоволат потребите или барањата на потрошувачите, а бидејќи овие добра и услуги може да ги задоволат потребите или барањата на потрошувачите тие се спремни да платат за нив и со тоа да придонесат на паричните текови на ентитетот. Парите сами по себе создаваат услуга за ентитетот поради нивната контрола врз другите ресурси.
55. Идните економски користи кои се вградени во средството може да се слеат во ентитетот на различни начини. Како на пример средството може да биде:
 - (а) Користено самостојно или во комбинација со други средства во производството на добра и услуги кои се продаваат од страна на ентитетот.
 - (б) Може да се размени за други средства.
 - (в) Може да се искористи за подмирување на обврска.
 - (г) Да се распредели на сопствениците на ентитетот.
56. Многу средства, како на пример недвижностите, постројките и опремата имаат физички облик. Сепак физичкиот облик не е суштествен за постоењето на едно средство како на пример патентите и лиценците кои претставуваат средства доколку се очекува ентитетот да има идни економски користи од нив и доколку тие се контролирани од ентитетот.
57. Многу средства како на пример побарувањата и недвижностите се поврзани со законски права, вклучувајќи го и правото на сопственост. При утврдувањето на постоењето на средство, правото на сопственост не е пресудно. Така на пример, недвижност која се користи под наем е средство за ентитетот доколку тој ги контролира користите кои се очекува да се добијат од таквата недвижност. Иако способноста на ентитетот да ги контролира користите е вообичаено резултат на законските права, една ставка може сепак да ја задоволи дефиницијата за средство дури и да не постои правна контрола над истата. На пример, знаењето кое се добива преку развојните активности може да ја задоволи дефиницијата на средство кога тоа знаење се чува како тајна и кога ентитетот ги контролира користите кои се очекуваат да се влеат од него.
58. Средствата на ентитетот се резултат на минати трансакции и други минати настани. Ентитетите вообичаено ги стекнуваат средствата со купување или производство, но други трансакции или настани може да генерираат средства, како на пример недвижност која ентитетот ја добил од владата како резултат на програма за поттикнување на економски раст во одредена област и откривањето на минерални наоѓалишта. Трансакциите или настаните кои се очекува да се случат во иднина не создаваат средства сами по себе, па оттука на пример, намерата да се купат залихи сама по себе не ја задоволува дефиницијата за средство.
59. Постои тесна поврзаност помеѓу правењето на издатоци и генерирањето на средства но не значи дека овие две работи секогаш коинцидираат. Оттука, кога ентитетот ќе направи одреден издаток, тоа може да обезбеди доказ дека се очекувале идни економски користи, но не е дефинитивен доказ дека одредена ставка ја задоволува дефиницијата за средство. На сличен начин, отсуството на поврзан издаток не го попречува исполнувањето на дефиницијата за средство за одредена ставка и нејзиното признавање во билансот на состојба, како на пример доколку одреден предмет му е поклонет на ентитетот може тој да ја задоволи дефиницијата за средство.

Обврски

60. Суштествена карактеристика на обврските е дека ентитетот има сегашна обврска. Обврската е должност или одговорност да се постапи или изврши нешто на одреден начин. Обврската може да има правна сила како резултат на обврзувачки договор или законски барања. Ова е на пример случајот со износите кои се должат за добрата и услугите кои се добиени. Обврски исто така произлегуваат и од вообичаената деловна пракса, обичаи и желба да се одржат добри деловни односи или да се постапува на праведен начин. Доколку на пример ентитетот одлучи, како дел од деловната политика, да ги признае грешките во своите производи, па дури и кога овие станат видливи по

истекот на периодот на гаранција, износите кои се очекува да се потрошат за овие производи кои се веќе продадени претставуваат обврска.

61. Треба да се направи разлика помеѓу сегашна обврска и идно обврзување. Одлуката на раководството на ентитетот да се набават средства во иднина само по себе не предизвикува сегашна обврска. Обврската вообичаено се јавува само кога средството е испорачано или ентитетот ќе навлезе во неотповиклив договор за набавка на средства. Во последниот случај неотповикливата природа на договорот значи дека економските последици во случај на непочитување на обврската, како на пример поради постоењето на значајна казна, му остава на ентитетот малку, ако воопшто ја има, дискреција да го одбегне одливот на ресурси кон другата страна.
62. Подмирувањето на сегашна обврска вообичаено вклучува отстапување на ресурси кои во себе имаат вградени економски користи, од страна на ентитетот со цел да се задоволат барањата на другата страна. Подмирувањето на сегашната обврска може да се направи на повеќе начини како на пример со:
 - (а) Плаќање во готово
 - (б) Пренесување на други средства
 - (в) Давање на услуги
 - (г) Замена на таа обврска со друга обврска
 - (д) Конверзија на обврската во капиталОбврската може да згасне и на други начини, како на пример кога доверителот се откажува или ги губи своите права.
63. Обврските настануваат како резултат на минати трансакции или други минати настани. Така на пример набавката на добра и користењето на услуги доведуваат до појава на обврски кон добавувачите (освен доколку истите се платени однапред или во моментот на испораката), додека добивањето на кредит од банка доведува до обврска да се врати кредитот. Ентитетот може исто така да ги признае идните попусти како обврска врз основа на годишните набавки од потрошувачите во кој случај продажбата на добрата во минатото претставува трансакција која создава обврска.
64. Некои обврски може да се измерат само преку користење на значителен степен на проценка. Некои ентитети ги опишуваат овие обврски како резервирања. Во некои земји вакви резервирања не се сметаат за дел од обврските бидејќи концептот на обврска е потесно дефиниран така што ги вклучува сумите кои може да се одредат без потреба да се прават проценки. Дефиницијата за обврска во точка 49 следи поширок пристап. Соодветно кога резервирањето вклучува и сегашна обврска и го задоволува остатокот од дефиницијата, претставува обврска дури и кога сумата треба да се процени. Примерите ги вклучуваат резервирањата за плаќања кои треба да се направат како во согласност со важечките гаранции и резервирањата кои треба да ги покријат обврските за пензии.

Главнина

65. Иако главнината е дефинирана во точка 49 како остаток, таа може да се групира во поткласи во билансот на состојба. Така на пример акционерските друштва може да имаат капитал од акционерите, задржана добивка, резерви кои претставуваат распределба на задржана добивка и резерви кои претставуваат корекции заради одржување на капиталот кои може да се прикажат одвоено. Ваквите класификации може да бидат релевантни за донесувањето на економски одлуки од страна на корисниците на финансиските извештаи во случајот кога покажуваат правни или други ограничувања во способноста на ентитетот да ја дистрибуира или користи на друг начин неговата главнина. Тие исто така може да го одразуваат фактот дека страните со сопственички интерес во ентитетот имаат различни права во поглед на дивидендата или враќање на дел од капиталот кој го имаат уплатено.
66. Создавањето на резерви понекогаш се бара со статут или со друг закон со цел да се обезбеди за ентитетот и неговите доверители дополнителна заштитна мерка од ефектите на загубите. Други резерви може да се создадат доколку националните даночни законодавства дозволуваат изземања или намалувања на даночните обврски доколку се прават пренесувања во вакви резерви. Постоенето и големината на овие статутарни, законски или даночни резерви претставува информација која е значајна за донесување на економски одлуки од страна на корисниците. Пренесувањата во ваквите резерви претставува распределба на задржаната добивка, а не трошок.

67. Износот на главнината прикажана во билансот на состојба зависи од мерењето на средствата и обврските. Вообичаено вкупниот износ на главнината може случајно да се совпадне со вкупната пазарна вредност на акциите на ентитетот или износот кој може да се добие со отуѓување на нето средствата дел по дел или пак на ентитетот како целина врз основа на принципот за континуитет во работењето.
68. Комерцијални, деловни и индустриски активности често се превземаат од ентитетите како што се ентитети на поединци, партнерства, здруженија и разни видови на државни ентитети. Законската и регулаторната рамка за вакви ентитети често пати е различна од онаа која се применува за акционерските друштва. На пример може да постојат неколку (доколку воопшто постојат) ограничувања во поглед на дистрибуцијата на делови на главнината на сопствениците или други корисници. Сепак дефиницијата за главнината и останатите аспекти од оваа *Рамка* кои ја обработуваат главнината се соодветни за ваквите ентитети.

Резултат

69. Добивката најчесто се користи како мерка за резултатот или како основа за други мерки како што се на пример повратот на инвестициите или заработувачката по акција. Елементите кои се директно поврзани со мерењето на добивката се приходите и расходите. Мерењето и признавањето на приходите и расходите, и соодветно на добивката, зависат делумно од концептите на капиталот и капиталното одржување кои се користат од ентитетот во изготвувањето на финансиските извештаи. Овие концепти се разработени во точките 102 до 110.
70. Елементите на приходите и расходите се дефинираат како што следи:
- (а) Приходите претставуваат зголемување на економските користи во текот на сметководствениот период во вид на приливи или зголемување на средствата, или пак намалување на обврските што резултира во зголемувања на главнината, освен оние кои се однесуваат на уплатите од страна на учесниците во главнината.
 - (б) Расходите претставуваат намалувања на економските користи во текот на сметководствениот период во вид на одливи или намалувања на средствата, или создавање на обврски кои резултираат со намалувања на главнината, освен оние кои се однесуваат на распределби на учесниците во главнината.
71. Дефинициите на приходите и расходите ја одредуваат нивната суштествена карактеристика но не се обидуваат да ги одредат критериумите кои треба да се исполнети со цел истите да се признаат во билансот на успех. Критериумите за признавање на приходите и расходите се дадени во точките 82 до 98.
72. Приходите и расходите може да бидат презентирани на различни начини во билансот на успех со цел да се обезбедат информации кои се релевантни за донесување на економски одлуки. На пример, вообичаена пракса е да се прави разлика помеѓу оние ставки на приходите и расходите кои се јавуваат во рамките на нормалните вообичаени активности на ентитетот и оние кои не се резултат на истите. Оваа разлика се прави на основа дека изворот на одредена ставка е релевантен во проценувањето на способноста на ентитетот да генерира пари и парични еквиваленти во иднина. На пример инцидентните активности како што се отуѓувањето на долгорочни вложувања е малку веројатно да се случуваат на редовна основа. Кога се прави разлика помеѓу ставките на ваков начин треба да се земе предвид природата на ентитетот и неговите активности. Ставките кои произлегуваат од редовните активности на еден ентитет може да бидат невообичаени во однос на друг ентитет.
73. Правењето разлика помеѓу ставките на приходите и расходите како и нивното комбинирање на различни начини, исто така, дозволува неколку мерки за прикажување на резултатот на ентитетот. Овие мерки имаат различен степен на покриеност. На пример, билансот на успех може да ја покажува бруто маржата, добивката или загубата од редовните активности пред оданочување, добивката или загубата од редовните активности по оданочување, и добивката или загубата.

Приходи

74. Дефиницијата на приходите ги содржи и приходите и добивките. Приходите произлегуваат во рамките на редовните активности на ентитетот и се именуваат со различни називи вклучувајќи приходи од продажба, надоместоци, камати, дивиденди, тантиеми и наемнини.
75. Добивките претставуваат други ставки кои ја задоволуваат дефиницијата на приходите, оттука истите може, но не мора да се појават во рамките на редовните активности на ентитетот. Добивките претставуваат зголемување на економските користи и како такви не се разликуваат по својата природа од приходите. Оттука, истите не се смета дека претставуваат посебен елемент во оваа *Рамка*.
76. Добивките ги вклучуваат на пример оние ставки кои произлегуваат од оттуѓувањето на нетековните средства. Дефиницијата на приходите исто така ги вклучува нереализираните добивки како на пример, оние кои произлегуваат од повторното вреднување на хартиите од вредност со кои се тргува на пазар на хартии од вредност и оние кои произлегуваат од зголемување на сметководствената вредност на долгорочните средства. Кога добивките се признаваат во билансот на успех, вообичаено се прикажани одвоено бидејќи сознанието за нивното постоење е корисно за донесување на економски одлуки. Добивките вообичаено се прикажуваат нето од поврзаните трошоци.
77. Различни видови на средства може да се добијат или да се зголемат преку приходите, на пример пари, побарувања и добра и услуги добиени во размена за добра и услуги кои се продадени. Приходот исто така може да произлезе од подмирувањето на обврските. На пример ентитетот може да му обезбеди добра и услуги на заемодавателот со цел подмирување на обврските за враќање на неотплатениот дел од кредитот.

Расходи

78. Дефиницијата на расходите ги вклучува и загубите како и оние расходите кои се јавуваат како резултат на редовните активности на ентитетот. Расходите кои се јавуваат како резултат на редовното работење ги вклучуваат на пример трошоците на продажба, плати и амортизација. Тие вообичаено се јавуваат како одлив или намалување на средствата како што се парите и паричните еквиваленти, залихите, и недвижностите, постројките и опремата.
79. Загубите претставуваат други ставки кои ја исполнуваат дефиницијата на расходите и може но не мора да се појават како резултат на редовните активности на ентитетот. Загубите претставуваат намалување на економските користи и како такви не се разликуваат по својата природа од другите расходи. Оттука, не се сметаат како посебен елемент во оваа *Рамка*.
80. Загубите ги вклучуваат оние расходи кои се јавуваат како резултат на непогоди, како на пример пожар и поплава, како и оние кои произлегуваат од оттуѓувањето на нетековни средства. Дефиницијата на расходите исто така ги опфаќа нереализираните загуби, како на пример оние што произлегуваат како резултат на влијанието од зголемувањето на девизните курсеви на странските валути а во врска со позајмувањата на еден ентитет во таа странска валута. Кога загубите се признаваат во билансот на успех, тие вообичаено се прикажани одвоено бидејќи сознанието за нивното постоење е корисно за донесување на економски одлуки. Загубите често се прикажани нето од поврзаните приходи.

Корекции заради одржување на капиталот

81. Ревалоризацијата или повторното искажување на средствата и обврските предизвикува зголемување или намалување на главнината. Додека овие зголемувања или намалувања ги задоволуваат дефинициите за приходи и расходи, според одредени концепти за одржување на капиталот истите не се вклучуваат во рамките на билансот на успех. Наместо тоа, овие ставки се вклучени во рамките на капиталот како корекции заради одржување на капиталот или ревалоризациони резерви. Овие концепти на одржување на капиталот се објаснети во точки 102 до 110 од оваа *Рамка*.

Признавање на елементите на финансиските извештаи

82. Признавањето е процес на инкорпорирање во билансот на состојба и билансот на успех на ставка која ја исполнува дефиницијата за елемент и ги задоволува критериумите за признавање дадени во точка 83. Тоа опфаќа опишување на ставката со зборови и монетарни износи, како и вклучување на износот на таа ставка во зборовите на билансот на состојба и билансот на успех. Ставките кои ги задоволуваат критериумите на признавање треба да се признаат во билансот на состојба и билансот на успех. Непризнавањето на овие ставки не може да се поправи со обелоденување на сметководствените политики кои се користат ниту пак со белешките и другите објаснувачки материјали.
83. Ставка која што ја исполнува дефиницијата на елемент треба да биде признаена доколку:
- (а) е веројатно дека сите идни економски користи поврзани со ставката ќе претставуваат прилив или одлив за ентитетот и
 - (б) ставката има набавна вредност или друга вредност која може веродостојно да се измери.
84. При проценувањето дали одредена ставка ги задоволува овие критериуми и согласно тоа се квалификува за признавање во финансиските извештаи, мора да се обрне внимание на прашањата за материјалноста кои што се објаснети во точките 29 и 30. Меѓусебната поврзаност на елементите значи дека, дадена ставка која ја исполнува дефинициите и критериумите за признавање за одреден елемент, на пример средства, автоматски бара признавање на друг елемент на пример приход или обврска.

Веројатност од идни економски користи

85. Концептот на веројатност се користи кај критериумите за признавање со цел да се укаже на степенот на несигурност дека идните економски користи поврзани со таа ставка ќе се влеат или одлеат од ентитетот. Овој концепт ја обележува несигурноста која го карактеризира опкружувањето во кое ентитетот работи. Проценката на степенот на несигурност која е поврзана со текот на идните економски користи се прави врз основа на расположливите докази во моментот на изготвување на финансиските извештаи. На пример, кога е веројатно дека одредено побарување на претпријатието ќе биде наплатено, тогаш е оправдано, и во отсуство на докази за спротивното, да се признае побарувањето како средство. Сепак за голем обем на побарувања одреден степен на ненаплатливост вообичаено се смета за веројатен. Соодветно се признаваат трошоците кои го покажуваат ова очекувано намалување во економските користи.

Веродостојност во мерењето

86. Втор критериум за признавање на одредена ставка е дека таа поседува одредена набавна вредност или друга вредност која може веродостојно да се измери како што е наведено во точките 31 до 38 од оваа Рамка. Во многу случаи, набавната вредност или друга вредност мора да се проценат, поради што користењето на разумни проценки е суштествен дел во подготовката на финансиските извештаи и не ја намалува нивната веродостојност. Меѓутоа кога не може да се направи разумна проценка ставката не се признава во билансот на состојба или во билансот на успех. На пример, очекуваната наплата од судските спорови може да ги задоволи дефинициите и на средство и на приход, како и критериумот на веројатност за целите на признавањето, но сепак доколку не е возможно побарувањето да се измери веродостојно истото не треба да биде признаено како средство или како приход. Сепак, постоењето на барањето ќе се обелодени во белешките, објаснувачките материјали или дополнителните прегледи.
87. Доколку една ставка во одреден временски период не ги исполнува критериумите за признавање објаснети во точка 83 може да се квалификува за признавање со некој подоцнежен датум како резултат на последователни околности или настани.
88. Една ставка која ги поседува суштествените карактеристики на елемент но не ги исполнува критериумите за признавање треба да се обелодени во белешките, објаснувачките материјали или дополнителните извештаи. Овој начин е соодветен кога сознанието за постоењето на ставката се

смета за релевантно за проценката на финансиската состојба, резултатот и промената во финансиската состојба на ентитетот од страна на корисниците на финансиските извештаи.

Признавање на средства

89. Средството се признава во билансот на состојба кога е веројатно дека идни економски користи ќе се влеат во ентитетот и кога тоа има набавна вредност или друга вредност која може да се измери веродостојно.
90. Средството не се признава во билансот на состојба кога е направен издток за кој се смета дека не е веројатно дека ќе резултира со прилив на економска корист за ентитетот по тековниот сметководствен период. Наместо тоа, ваквата трансакција резултира со признавање на трошок во билансот на успех. Овој третман не укажува ниту дека целта на раководството при причинување на издотокот била поинаква отколку генерирање на идни економски користи за ентитетот или пак дека погрешни информации му се презентирани на раководството. Ова укажува само на тоа дека степенот на сигурност дека идни економски користи ќе се влеат во ентитетот по тековниот сметководствен период е недоволен за да се гарантира признавањето на средството.

Признавање на обврски

91. Обврските се признаваат во билансот на состојба кога е веројатно дека одлив на ресурси кои вклучуваат економски користи ќе се појават како резултат на подмирување на сегашни обврски и износот по кој ќе се изврши подмирувањето може да се измери веродостојно. Во практиката, договорните обврски кои подеднакво пропорционално се незавршени (на пример обврски за нарачани но не примени залихи) генерално не се признаваат како обврски во финансиските извештаи. Сепак ваквите обврски може да ја задоволат дефиницијата за обврски и под услов да се исполнети критериумите за признавање во конкретните околности, може да се квалификуваат за признавање. Во вакви околности, признавањето на обврските повлекува признавање на поврзани средства или расходи.

Признавање на приходи

92. Приходите се признаваат во билансот на успех кога ќе настане зголемување на идни економски користи поврзани со зголемување на средство или намалување на обврска и истите може веродостојно да се измерат. Ова всушност значи дека признавањето на приходите се појавува истовремено со признавањето на зголемувањето на средствата или намалување на обврските (на пример нето зголемувањето на средствата кое произлегува од продажбата на добра или услуги или намалувањето на обврските кое произлегува од откажување на обврски за долгови).
93. Постапките за признавање на приходите коишто вообичаено се применуваат во практиката, како на пример барањето приходот да биде заработен, претставуваат примена на критериумите за признавање во оваа Рамка. Овие постапки општо земено се насочени кон ограничување на признавањето на приходи само на оние ставки кои може веродостојно да се измерат и кои имаат доволен степен на извесност.

Признавање на расходи

94. Расходите се признаваат во билансот на успех кога настанува намалување на идните економски користи како резултат на намалување на средствата или зголемување на обврските и истото може да се измери веродостојно. Ова значи дека признавањето на расходот се јавува паралелно со признавањето на зголемување на обврските или намалување на средствата (на пример, пресметката на бенефициите за вработените или амортизацијата на опремата).
95. Расходите се признаваат во билансот на успех врз основа на директна поврзаност помеѓу направените трошоци и заработката на конкретни ставки на приходи. Овој процес генерално познат како спротивставување на расходите со приходите, вклучува истовремено или комбинирано признавање на приходите и расходите кои произлегуваат директно или заеднички од исти трансакции или други настани. На пример, различни компоненти на трошоци кои ја сочинуваат набавната вредност на продадените производи се признаваат во исто време како и приходите кои

произлегуваат од продажбата на тие производи. Сепак, примената на овој концепт на спротивставување според оваа *Рамка* не го дозволува признавањето на ставките во билансот на состојба кои не ги исполнуваат дефинициите за средства или обврски.

96. Кога се очекува да произлезат економски користи во текот на неколку сметководствени периоди, а поврзаноста со приходите може да се утврди само во поширока смисла или на индиректен начин, расходите се признаваат во билансот на успех врз основа на постапки за систематска и рационална алокација. Ова е често пати потребно при признавањето на трошоците поврзани со користењето на средствата како што се постројките, недвижностите и опремата, гудвилот, патентите и трговските марки, во кои случаи трошокот се назначува како амортизација или депрецијација. Овие процедури за алоцирање се наменети за признавање на расходите во сметководствените периоди во кои економските користи поврзани со овие ставки ќе се користат или ќе истечат.
97. Расход се признава веднаш во билансот на успех кога одреден издток не генерира идни економски користи, или кога и до степен до кој, идните економски користи не се квалификуваат или престануваат да се квалификуваат за признавање како средства, во билансот на успех.
98. Расход истотака се признава во билансот на успех во оние случаи кога настанува обврска без признавање на средство, како и кога обврската настанува во рамките на гарантни периоди за производите.

Мерење на елементите на финансиските извештаи

99. Мерењето е процес на одредување на монетарните износи според кои треба да се признаат елементите на финансиските извештаи и да се вклучат во рамките на билансот на состојба и билансот на успех. Ова бара одбирање на конкретна основа за мерење.
100. Одреден број на различни основи за мерење се користат со различен степен и во различни комбинации во финансиските извештаи. Тие ги вклучуваат следните:
 - (а) Историска набавна вредност. Средствата се евидентираат според износот на парите или паричните еквиваленти кој е платен или според објективната вредност на дадениот надомест за нивно стекнување во времето на нивната набавка. Обврските се евидентираат според износот на примените приливи во замена за обврската или во некои околности (како на пример даноците на добивка) според износот на пари или парични еквиваленти кои се очекува да бидат платени за да се подмири обврската во нормалниот тек на работење.
 - (б) Тековни трошоци. Средствата се евидентираат според износот на парите или паричните еквиваленти кои би требало да се платат доколку тековно би било стекнато исто или еквивалентно средство. Обврските се евидентираат според недисконтиран износ на пари или парични еквиваленти кои би биле потребни за тековно подмирување на обврската.
 - (в) Реализациона вредност (вредност при подмирување). Средствата се евидентираат според износот на пари или парични еквиваленти кои можат тековно да се добијат со продажба на средство по пат на уредно оттуѓување. Обврските се евидентираат според нивната вредност при подмирување, односно според недисконтирани износи на пари или парични еквиваленти кои се очекува да се платат со цел да се подмири обврската во нормалните деловни активности.
 - (г) Сегашна вредност. Средствата се евидентираат според сегашната дисконтирана вредност на идните нето парични приливи кои се очекуваат од средството во рамките на нормалното работење. Обврските се евидентираат според сегашната дисконтирана вредност на идните нето парични одливи кои се очекува да бидат потребни за подмирување на обврската во рамките на нормалното работење.
101. Основата за мерење која е најчесто прифатена од ентитетите во изготвувањето на финансиските извештаи е историската набавна вредност. Оваа вообичаено се комбинира со други основи за мерење. Така на пример, залихите најчесто се евидентираат по пониската вредност од нивната набавна вредност или нето реализационата вредност, хартиите од вредност со кои се тргува на пазар на хартии од вредност може да се евидентираат по пазарна вредност и обврските за исплата на пензија за вработените се евидентираат по нивната сегашна вредност. Понатаму некои ентитети ја користат основата на тековни трошоци како резултат на неможноста на сметководствениот модел на

историска набавна вредност да се справи со влијанието на променливите цени на немонетарните средства.

Концепти на капитал и одржување на капиталот

Концепти на капитал

102. Финансискиот концепт на капиталот е прифатен од повеќето ентитети во изготвувањето на финансиските извештаи. Според финансискиот концепт на капиталот, какви што се вложените парични средства или вложената куповна моќ, капиталот претставува нето средства или главнина на ентитетот. Според физичкиот концепт на капиталот како на пример оперативниот капацитет, капиталот се гледа како произведен капацитет на ентитетот заснован на пример на бројот на произведени единици на ден.
103. Изборот на соодветниот концепт на капитал од страна на ентитетот треба да биде заснован на потребите на корисниците на финансиските извештаи. Соодветно концептот на финансиски капитал треба да се усвои доколку корисниците на финансиските извештаи се примарно заинтересирани за одржувањето на номиналната вредност на вложениот капитал или куповната моќ на вложениот капитал. Сепак, доколку основниот интерес на корисниците е во оперативниот капацитет на ентитетот, тогаш треба да се користи физичкиот концепт на капиталот. Избраниот концепт укажува на целта која се сака да се постигне при утврдувањето на добивката, иако може да постојат одредени потешкотии во мерењето при примена на концептот.

Концепт на одржување на капиталот и утврдување на добивката

104. Од концептите на капиталот во точка 102 произлегуваат следните концепти на одржување на капиталот:
- (а) Одржување на финансискиот капитал. Според овој концепт добивката е заработена само доколку финансискиот износ (или пари) на нето средствата на крајот на периодот го надминува финансискиот износ (или пари) на нето средствата на почетокот на периодот, по одземање на сите распределби на, и придонеси од сопствениците во текот на периодот. Одржувањето на финансискиот капитал може да биде измерено преку номиналните монетарни единици или единици на постојана куповна моќ.
 - (б) Одржување на физички капитал. Според овој концепт добивката е заработена доколку физичкиот произведен капацитет (или оперативен капацитет) на ентитетот (или пак ресурсите и финансиските средства потребни за да се постигне тој капацитет) на крајот на периодот го надминува физичкиот произведен капацитет на почетокот на периодот, по одземањето на сите распределби на, и придонеси од, сопствениците во текот на периодот.
105. Концептот на одржување на капиталот се однесува на тоа како ентитетот го дефинира капиталот кој настојува да го одржи. Тој обезбедува врска помеѓу концептот на капиталот и концептот на добивката поради тоа што ја обезбедува референтната точка според која се мери добивката. Тоа е предуслов за правење разлика помеѓу повратот на капиталот кој го остварува ентитетот и враќањето на капиталот. Само приливите на средства кои ги надминуваат потребните износи за одржување на капиталот може да се сметаат за добивка, а со тоа и поврат на капиталот. Соодветно, добивката е остатокот на вредност која се добива откако расходите (вклучувајќи ги и корекциите за одржување на капиталот каде што е соодветно) се одземат од приходите. Доколку расходите ги надминат приходите остатокот на вредноста претставува загуба.
106. Концептот на одржување на физички капитал бара прифаќање на основата за мерење по тековните трошоци. Концептот за одржување на финансискиот капитал сепак не бара употреба на одредена основа за мерење. Изборот на основата за мерење кај овој концепт зависи од видот на финансискиот капитал кој ентитетот настојува да го одржи.
107. Основната разлика помеѓу двата концепти на одржување на капиталот е третманот на влијанието од промената на цените на средствата и обврските врз ентитетот. Општо земено ентитетот успеал да го одржи својот капитал доколку има капитал на крајот на периодот колку што имал на почетокот од периодот. Секој износ над потребниот за одржување на нивото на капиталот на нивото кое постоело на почетокот на периодот претставува добивка.

108. Според концептот на одржување на финансиски капитал каде капиталот се дефинира според номинални монетарни единици, добивката претставува зголемување на номиналниот паричен капитал во текот на периодот. Според тоа зголемувањето на цените на средствата кои се чуваат во текот на периодот, кои вообичаено се нарекуваат нереализирани добивки, претставува добивка. Тие може да бидат признаени како такви се додека средството не се оттуѓи. Кога концептот на одржување на финансискиот капитал се дефинира со единици на постојана куповна моќ, добивка претставува зголемувањето на вложената куповна моќ во текот на периодот. Според тоа само оној дел од зголемувањето на цените на средствата кој го надминува зголемувањето на општото ниво на цените се смета за добивка. Остатокот од зголемувањето има третман на корекција заради одржување на капиталот и според тоа се смета како дел од главнината.
109. Според концептот на одржување на физичкиот капитал, кога капиталот се дефинира според физичкиот произведен капацитет, добивката претставува зголемување на тој капацитет во текот на периодот. Сите промени во цените кои влијаат на средствата и обврските на ентитетот се сметаат како промени во мерењето на физичкиот произведен капацитет на ентитетот, па според тоа тие се третираат како корекции за одржување на капиталот кои се дел од капиталот а не како добивка.
110. Изборот на основите за мерење и концептот за одржување на капиталот ќе го определи сметководствениот модел кој се користи во подготвувањето на финансиските извештаи. Различните сметководствени модели покажуваат различни степени на релевантност и веродостојност, и како и во многу други области раководството мора да изнајде рамнотежа помеѓу релевантноста и веродостојноста. Оваа *Рамка* е применлива за одреден спектар на сметководствени модели и дава упатства за подготвување и презентирање на финансиските извештаи според избраниот модел. Во моментот, Одборот на КМСС нема намера да пропише конкретен модел, освен во исклучителни околности како на пример за оние ентитети кои известуваат во валута на хиперинфлаторна економија. Оваа интенција сепак ќе биде ревидирана во светлина на светските случувања.