

## Međunarodni računovodstveni standard 36

### Umanjenja vrijednosti imovine

#### Cilj

---

1. Cilj ovog Standarda je da propiše postupke koje je subjekt dužan primjenjivati kako bi osigurao da se njegova imovina ne iskazuje po vrijednosti koja je veća od nadoknadivog iznosa. Imovina se iskazuje po vrijednosti većoj od nadoknadivog iznosa ako njena knjigovodstvena vrijednost premašuje iznos koji se može nadoknaditi korištenjem ili prodajom te imovine. U takvom slučaju, vrijednost imovine se smatra umanjenom, i ovaj Standard zahtijeva da subjekt prizna gubitak od umanjnja vrijednosti. Ovim Standardom se također određuje kada subjekt treba da stornira gubitak od umanjnja vrijednosti, i propisuje objavljivanje podataka.

#### Djelokrug

---

2. Ovaj Standard se primjenjuje na računovodstvo umanjnja vrijednosti sve imovine, osim:
  - (a) zaliha (vidjeti MRS 2 – Zalihe);
  - (b) imovine koji proizlazi iz ugovora o građenju (vidjeti MRS 11 – Ugovori o izgradnji);
  - (c) odgođene porezne imovine (vidjeti MRS 12 – Porezi na dobit);
  - (d) imovine koja proizlazi iz primanja zaposlenih (vidjeti MRS 19 – Primanja zaposlenih);
  - (e) finansijske imovine iz djelokruga MRS 39 – *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*;
  - (f) investicijskih nekretnina koje se mjere po fer vrijednosti (vidjeti MRS 40 – *Ulaganje u nekretnine*);
  - (g) biološke imovine povezane s poljoprivrednom djelatnošću koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, iz djelokruga MRS 41 – *Poljoprivreda*;
  - (h) odgođenih troškova stjecanja, i nematerijalne imovine, koji proizlaze iz ugovornih prava osiguratelja po osnovu ugovora o osiguranju iz djelokruga MSFI 4 – *Ugovori o osiguranju*; i
  - (i) dugotrajne imovine (ili grupa za otuđenje) klasificirane kao imovina koja se drži radi prodaje u skladu sa MSFI 5 – *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prekinuto poslovanje*.
3. Ovaj Standard se ne primjenjuje na zalihe, imovinu koja proizlazi iz ugovora o građenju, odgođenu poreznu imovinu, imovinu koja proizlazi iz primanja zaposlenih, ili imovinu klasificiranu kao imovina koja se drži radi prodaje (ili uključenu u grupu za otuđenje koja se klasificira kao ona koja se drži radi prodaje), zato što postojeći MSFI koji se primjenjuju na ovu vrstu imovine već sadrže specifične zahtjeve za priznavanje i mjerenje te imovine.

4. Ovaj Standard se primjenjuje na finansijsku imovinu klasificiranu kao:
- (a) zavisni subjekti, kao što je definirano u MSFI 10 – *Konsolidirani finansijski izvještaji*;
  - (b) pridruženi subjekti, kao što je definirano u MRS 28 – *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*; i
  - (c) zajedničke poduhvate, kao što je definirano u MSFI 11 – *Zajednički aranžmani*.
- Za umanjene vrijednosti druge finansijske imovine, vidjeti MRS 39.
5. Ovaj Standard se ne primjenjuje na finansijsku imovinu u djelokrugu MRS-a 39, ulaganjem u nekretnine koje se mjere po fer vrijednosti u djelokrugu MRS 40, ili biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u djelokrugu MRS 41. Međutim, ovaj Standard se primjenjuje na imovinu koja se iskazuje po revaloriziranoj vrijednosti (tj. po fer vrijednosti na datum revalorizacije umanjenoj za svu naknadno akumuliranu amortizaciju i naknadno akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti) u skladu sa ostalim MSFI, kao što je model revalorizacije iz MRS 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 38 – *Nematerijalna imovina*. Jedinu razliku između fer vrijednosti neke imovine i njene fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja predstavljaju direktni inkrementalni troškovi vezani za otuđenje te imovine.
- (a) Ako su troškovi otuđenja zanemarljivi, nadoknadivi iznos revalorizirane imovine je obavezno približan, ili viši od njene revalorizirane vrijednosti. U tom slučaju, mala je vjerovatnoća da će revalorizirana imovina, nakon što se primijene zahtjevi revalorizacije, imati umanjenu vrijednost, i nije potrebno procjenjivati nadoknadivi iznos.
  - (b) [brisano]
  - (c) Ako troškovi otuđenja nisu zanemarljivi, fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja revalorizirane imovine obavezno je manja od njene fer vrijednosti. Zbog toga će vrijednost revalorizirane imovine biti umanjena ako je njena upotrebna vrijednost manja od njene revalorizirane vrijednosti. U tom slučaju, nakon što se primijene zahtjevi revalorizacije, subjekt primjenjuje ovaj Standard da bi utvrdio je li vrijednost imovine možda umanjena.

## Definicije

---

6. Sljedeći izrazi se u ovom Standardu koriste u navedenom značenju:

**Knjigovodstvena vrijednost** je iznos po kojem se neka imovina priznaje nakon odbitka akumulirane amortizacije i akumuliranih gubitaka od umanjenja vrijednosti.

**Jedinica koja generira novac** je najmanja prepoznatljiva grupa imovine koja stvara novčane prilive koji su u najvećoj mjeri nezavisni od novčanih priliva druge imovine ili grupa imovine.

**Zajednička imovina** je imovina, osim goodwilla, koja doprinosi budućim novčanim tokovima, kako posmatrane jedinice koja generira novac, tako i ostalih jedinica koje generiraju novac.

**Troškovi otuđenja** su inkrementalni troškovi, koji se mogu direktno pripisati otuđenju imovine ili jedinice koja generira novac, osim troškova finansiranja i poreza na dobit.

**Amortizacijski iznos** je trošak imovine, ili drugi iznos koji zamjenjuje taj trošak u finansijskim izvještajima, umanjen za njenu rezidualnu vrijednost.

**Amortizacija** je sistematsko raspoređivanje amortizacijskog iznosa imovine tokom korisnog vijeka upotrebe te imovine.<sup>1</sup>

**Fer vrijednost** je iznos koji bi se naplatio za prodaju imovine ili platio za prenos obaveze u redovnoj transakciji među učesnicima na tržištu na datum mjerenja (vidjeti MSFI 13 – Mjerenje fer vrijednosti).

**Gubitak od umanjenja vrijednosti** je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost neke imovine ili jedinice koja generira novac premašuje njen nadoknadivi iznos.

**Nadoknadivi iznos** imovine ili jedinice koja generira novac je ili njena fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja ili njena upotrebna vrijednost, u zavisnosti od toga koji je od dva iznosa veći.

**Korisni vijek upotrebe** je:

- (a) period u toku kojeg se očekuje da će subjekt koristiti imovinu; ili
- (b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje da ostvari od te imovine.

**Upotrebna vrijednost** je sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova za koju se očekuje da će se ostvariti od imovine ili jedinice koja generira novac.

## Identificiranje imovine čija vrijednost može biti umanjena

7. U tačkama 8.–17. se navodi kada se utvrđuje nadoknadivi iznos. U tim zahtjevima se koristi pojam “imovina”, ali se on podjednako odnosi i na pojedinačnu imovinu i na jedinicu koja generira novac. Preostali dio ovog Standarda ima sljedeću strukturu:
- (a) u tačkama 18.–57. se navode zahtjevi za mjerenje nadoknadivog iznosa. U tim zahtjevima se koristi pojam “imovina”, ali se oni podjednako odnose i na pojedinačnu imovinu i na jedinicu koja generira novac;
  - (b) u tačkama 58.–108. se navode zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti. Priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti pojedinačne imovine, osim goodwilla, obrađuje se u tačkama 58.–64. U tačkama 65.–108. se obrađuje priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti za jedinice koje generiraju novac i goodwill;
  - (c) u tačkama 109.–116. se navode zahtjevi za storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti koji je u prethodnim periodima priznat za imovinu ili jedinicu koja generira novac. I ovdje se u tim zahtjevima koristi pojam “imovina”, koji se podjednako odnosi i na pojedinačnu imovinu i na jedinicu koja generira novac. Dodatni zahtjevi za pojedinačnu imovinu se navode u

<sup>1</sup> U slučaju nematerijalne imovine, u engleskom jeziku se općenito koristi izraz “amortizacija” umjesto izraza “deprecijacija”. Oba ova izraza imaju isto značenje.

tačkama 117.–121., za jedinicu koja generira novac u tačkama 122. i 123., a za goodwill u tačkama 124 i 125;

- (d) u tačkama 126.–133. se navodi koje informacije se trebaju objaviti o gubicima od umanjnja vrijednosti i storniranju gubitaka od umanjnja vrijednosti za imovinu i jedinice koje generiraju novac. U tačkama 134.–137. se navode dodatni zahtjevi za jedinice koje generiraju novac kojima su goodwill ili nematerijalna imovina sa neodređenim korisnim vijekom upotrebe dodijeljeni za potrebe testiranja umanjnja vrijednosti.
8. Vrijednost imovine je umanjena kada knjigovodstvena vrijednost te imovine premašuje njen nadoknadiivi iznos. U tačkama 12.–14. se opisuju neke indicije da je došlo do mogućeg gubitka od umanjnja vrijednosti. Ako je bilo koja od tih indicija prisutna, subjekt je dužan da izvrši formalnu procjenu nadoknadivog iznosa. Osim u slučaju opisanom u tački 10., ovaj Standard ne zahtijeva da subjekt vrši formalnu procjenu nadoknadivog iznosa ako ne postoje nikakve indicije o gubitku od umanjnja vrijednosti.
9. **Na kraju svakog izvještajnog perioda, subjekt procjenjuje ima li ikakvih indicija da je vrijednost neke imovine umanjena. Ako takve indicije postoje, subjekt je dužan da izvrši formalnu procjenu nadoknadivog iznosa.**
10. **Bez obzira na to ima li ikakvih indicija o umanjenju vrijednosti, subjekt je također dužan i da:**
- (a) **svake godine testira na umanjenje vrijednosti nematerijalnu imovinu s neodređenim korisnim vijekom upotrebe ili nematerijalnu imovinu koja još nije raspoloživa za upotrebu, upoređujući knjigovodstvenu vrijednost te imovine sa njenim nadoknadiivim iznosom. Ova provjera umanjnja vrijednosti se može izvršiti u bilo kojem trenutku tokom godišnjeg perioda, pod uslovom da se svake godine vrši u isto vrijeme. Različita nematerijalna imovina se može testirati na umanjenje vrijednosti u različito vrijeme. Međutim, ako je takva nematerijalna imovina početno priznata tokom tekućeg godišnjeg perioda, ta nematerijalna imovina se testira na umanjenje vrijednosti prije završetka tekućeg godišnjeg perioda;**
- (b) **svake godine testira na umanjenje vrijednosti goodwill stečen u nekom poslovnom spajanju, u skladu s tačkama 80.–99.**
11. Sposobnost nematerijalne imovine da stvara dovoljno budućih ekonomskih koristi da nadoknadi svoju knjigovodstvenu vrijednost je obično neizvjesnija prije nego nakon što imovina postane raspoloživa za upotrebu. Stoga ovaj Standard zahtijeva da subjekt, najmanje jednom godišnje, testira na umanjenje vrijednosti knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine koja još uvijek nije raspoloživa za upotrebu.
12. **Prilikom procjenjivanja ima li ikakvih indicija da je možda došlo do umanjnja vrijednosti neke imovine, subjekt je dužan da uzme u obzir najmanje sljedeće indicije:**
- Vanjski izvori informacija**
- (a) **postoje vidljive indicije da je tokom perioda došlo do znatnijeg pada vrijednosti imovine nego što bi se to očekivalo zbog protoka vremena ili uobičajene upotrebe;**

- (b) u tehnološkom, tržišnom, ekonomskom ili zakonskom okruženju u kojem subjekt posluje, ili na tržištu kojem je data imovina namijenjena, tokom perioda su nastale, ili će nastati u bližoj budućnosti, značajne promjene s negativnim utjecajem na subjekt;
- (c) tokom perioda je došlo do povećanja kamatnih stopa ili drugih tržišnih stopa prinosa na ulaganja, a ta povećanja će vjerovatno značajno utjecati na diskontnu stopu koja se koristi za izračunavanje upotrebne vrijednosti imovine i značajno umanjiti njen nadoknadivi iznos;
- (d) knjigovodstvena vrijednost neto imovine subjekta je veća od njene tržišne kapitalizacije.

#### Interni izvori informacija

- (e) postoje dokazi o zastarjelosti ili fizičkom oštećenju imovine;
- (f) tokom perioda su nastale, ili se očekuje da će u bližoj budućnosti nastati značajne promjene s negativnim utjecajem na subjekt, u obimu do kojeg, ili načinu na koji se imovina koristi ili se očekuje da će se koristiti. Te promjene obuhvataju stavljanje imovine izvan upotrebe, planove za prestanak rada ili restrukturiranje poslovne jedinice kojoj imovina pripada, planove za otuđenje imovine prije prethodno očekivanog datuma, i ponovno procjenjivanje korisnog vijeka trajanja imovine kao određenog, a ne kao neodređenog.<sup>2</sup>
- (g) postoje dokazi iz internih izvještaja koji ukazuju da je ekonomski učinak imovine lošiji, ili da će biti lošiji od očekivanog.

#### Dividende od zavisnog subjekta, zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta

- (h) za ulaganje u zavisni subjekt, zajednički poduhvat ili pridruženi subjekt, ulagač priznaje dividendu od ulaganja i postoje dokazi da:
  - (i) knjigovodstveni iznos ulaganja u zasebnim finansijskim izvještajima premašuje knjigovodstvene iznose neto imovine subjekta u koji se ulaže u konsolidiranim finansijskim izvještajima, uključujući povezani goodwill; ili
  - (ii) dividenda premašuje ukupnu sveobuhvatnu dobit zavisnog subjekta, zajedničkog poduhvata ili pridruženog subjekta u periodu objavljivanja dividende.

13. Spisak iz tačke 12. nije konačan. Subjekt može identificirati i druge indicije mogućeg umanjenja vrijednosti imovine, koje također zahtijevaju da subjekt utvrdi nadoknadivi iznos imovine ili, u slučaju goodwilla, izvrši testiranje na umanjenje vrijednosti u skladu s tačkama 80.–99.
14. Dokazi iz internog izvještavanja koji ukazuju na mogućnost umanjenja vrijednosti imovine uključuju i postojanje:

<sup>2</sup> Kad imovina ispuní uslove za klasificiranje kao imovina koja se drži radi prodaje (ili je uključena u grupu za otuđenje koja je klasificirana kao grupa koja se drži radi prodaje), ona izlazi iz djelokruga ovog Standarda i iskazuje se u skladu sa MSFI 5 – *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prekinuto poslovanje*.

- (a) novčanih tokova za stjecanje imovine, ili naknadne potrebe za novcem za njeno korištenje ili održavanje, koji su značajno viši od prvobitno planiranih;
  - (b) stvarnih neto novčanih tokova ili dobiti ili gubitka iz poslovanja koji pritičeju iz te imovine, koji su značajno lošiji od planiranih;
  - (c) značajnog smanjenja planiranih neto novčanih tokova ili dobiti iz poslovanja, ili značajnog povećanja planiranog gubitka, koji pritičeju iz imovine; ili
  - (d) gubitaka iz poslovanja ili neto novčanih odliva iz imovine, kad se iznosi za tekući period s jedine s planiranim budućim iznosima.
15. Kao što je navedeno u tački 10., ovaj Standard zahtijeva da se nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom upotrebe ili koja još nije raspoloživa za upotrebu i goodwill testiraju na umanjenje vrijednosti, najmanje jednom godišnje. Osim slučajeva kad se primjenjuju zahtjevi iz tačke 10., koncept značajnosti se primjenjuje prilikom utvrđivanja je li potrebno procijeniti nadoknadivi iznos imovine. Na primjer, ako prethodne kalkulacije pokazuju da je nadoknadivi iznos imovine značajno veći od njene knjigovodstvene vrijednosti, subjekt ne mora ponovno procijeniti nadoknadivi iznos te imovine, ako nije došlo do nastanka događaja koji bi eliminirali tu razliku. Slično tome, prethodne analize mogu pokazati da nadoknadivi iznos imovine nije osjetljiv na jednu (ili više) indicija navedenih u tački 12.
16. Kao ilustracija tačke 15, ako su tržišne kamatne stope ili druge tržišne stope prinosa na ulaganja porasle tokom perioda, subjekt nije dužan izvršiti formalnu procjenu nadoknadivog iznosa imovine u sljedećim slučajevima:
- (a) ako je mala vjerovatnoća da će na diskontnu stopu, koja se koristi za izračunavanje upotrebne vrijednosti neke imovine, utjecati povećanje tih tržišnih stopa. Na primjer, povećanja kratkoročnih kamatnih stopa možda neće imati značajan utjecaj na tržišnu stopu koja se koristi za imovinu s dugim preostalim korisnim vijekom upotrebe;
  - (b) ako postoji vjerovatnoća da će na diskontnu stopu koja se koristi za izračunavanje upotrebne vrijednosti neke imovine utjecati povećanje tih tržišnih stopa, ali prethodna analiza osjetljivosti nadoknadivog iznosa pokazuje da:
    - (i) nije vjerovatno da će doći do značajnog smanjenja nadoknadivog iznosa zato što je vjerovatno da će se i budući novčani tokovi također povećati (npr. u nekim slučajevima, subjekt može biti u stanju pokazati da usklađuje svoje prihode kako bi kompenzirao povećanja tržišnih stopa); ili
    - (ii) nije vjerovatno da će smanjenje nadoknadivog iznosa rezultirati značajnim gubitkom od umanjenja vrijednosti.
17. Ako postoje indicije da je došlo do mogućeg umanjenja vrijednosti neke imovine, to može ukazivati na potrebu da se preostali korisni vijek trajanja, metoda amortizacije ili rezidualna vrijednost imovine trebaju provjeriti i uskladiti u skladu sa Standardom koji se primjenjuje na tu imovinu, čak i ako se za tu imovinu ne prizna nikakav gubitak od umanjenja vrijednosti.

## Mjerenje nadoknadivog iznosa

---

18. Ovaj Standard definira nadoknadivi iznos ili kao fer vrijednost imovine ili jedinice koja generira novac umanjenu za troškove otuđenja, ili njene upotrebne vrijednosti, u zavisnosti od toga koja je veća. U tačkama 19.–57. se navode zahtjevi za mjerenje nadoknadivog iznosa. U tim zahtjevima se koristi pojam “imovina”, ali se on podjednako odnosi i na pojedinačnu imovinu i na jedinicu koja generira novac.
19. Nije uvijek neophodno odrediti i fer vrijednost imovine umanjenu za troškove otuđenja i njenu upotrebnu vrijednost. Ako bilo koji od ova dva iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, onda vrijednost imovine nije umanjena i nije neophodno procijeniti drugi iznos.
20. Fer vrijednost umanjenu za troškove otuđenja je moguće izmjeriti, čak i ako ne postoji kotirana cijena za identičnu imovinu na aktivnom tržištu. Međutim, nekad neće biti moguće izmjeriti fer vrijednost umanjenu za troškove otuđenja zato što ne postoji osnova za pouzdanu procjenu cijene po kojoj bi se predmetna imovina prodala u redovnoj transakciji između tržišnih učesnika na datum mjerenja pod sadašnjim tržišnim uslovima. U tom slučaju, subjekt može koristiti upotrebnu vrijednost imovine kao njen nadoknadivi iznos.
21. Ako nema razloga za vjerovanje da upotrebna vrijednost imovine značajno premašuje njenu fer vrijednost umanjenu za troškove otuđenja, moguće je kao njen nadoknadivi iznos koristiti fer vrijednost imovine umanjenu za troškove otuđenja. To je često slučaj kod imovine koja se drži radi otuđenja. Razlog za to je taj što se upotrebna vrijednost imovine koja se drži radi otuđenja uglavnom sastoji od neto prihoda od otuđenja, s obzirom na to da će budući novčani tokovi od kontinuirane upotrebe te imovine sve do njenog otuđenja vjerovatno biti zanemarljivi.
22. Nadoknadivi iznos se određuje za pojedinačnu imovinu, osim ako ta imovina ne generira prilive novca koji su uglavnom nezavisni od priliva novca druge imovine ili grupa imovine. U takvom slučaju, nadoknadivi iznos se određuje za jedinicu koja generira novac kojoj ta imovina pripada (vidjeti tačke 65.–103.), osim:
- (a) ako je fer vrijednost imovine umanjena za troškove otuđenja veća od njene knjigovodstvene vrijednosti; ili
  - (b) se može procijeniti da je upotrebna vrijednost imovine približna njenoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove otuđenja, a fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja se može izmjeriti.
23. U nekim slučajevima, procjene, prosjeci i skraćeni obračuni mogu pružiti razumne aproksimacije detaljnih izračunavanja ilustriranih u ovom Standardu za određivanje fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja ili upotrebne vrijednosti.

### **Mjerenje nadoknadivog iznosa nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom upotrebe**

24. Tačka 10. zahtijeva da se nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom trajanja jednom godišnje testira na umanjenje vrijednosti upoređivanjem

knjigovodstvene vrijednosti te imovine sa njenim nadoknadivim iznosom, bez obzira na to postoje li ikakve indicije o mogućem umanjenju vrijednosti. Međutim, prilikom testiranja imovine na umanjenje vrijednosti u tekućem periodu, može se koristiti posljednji detaljni obračun njenog nadoknadivog iznosa iz prethodnog perioda, pod uslovom da su ispunjeni svi sljedeći kriteriji:

- (a) ako nematerijalna imovina ne generira prilive novca od kontinuirane upotrebe, koji su uglavnom nezavisni od priliva novca druge imovine ili grupa imovine, i stoga se testira na umanjenje vrijednosti kao dio jedinice za generiranje novca kojoj pripada, imovina i obaveze koji čine tu jedinicu nisu se značajno promijenili od posljednjeg obračuna nadoknadivog iznosa;
- (b) posljednji obračun nadoknadivog iznosa dao je iznos koji znatno premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine; i
- (c) na osnovu analize nastalih događaja i okolnosti koje su se promijenile od posljednjeg obračuna nadoknadivog iznosa, mala je vjerovatnoća da će određeni tekući nadoknadivi iznos biti niži od knjigovodstvene vrijednosti te imovine.

## Fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja

25.–

27. [brisan]

28. Troškovi otuđenja, osim onih troškova koji su već priznati kao obaveze, oduzimaju se prilikom mjerenja fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja. Primjeri takvih troškova su zakonski troškovi, administrativne takse i slični porezi na transakcije, troškovi uklanjanja imovine i direktni inkrementalni troškovi dovođenja imovine u stanje za prodaju. Međutim, otpremnine (kako su definirane u MRS 19) i troškovi vezani za smanjenje i reorganizaciju poslovanja nakon otuđivanja imovine ne predstavljaju direktne inkrementalne troškove otuđenja imovine.
29. Ponekad, otuđenje imovine zahtijeva od kupca da preuzme i određenu obavezu, a samo jedna fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja je na raspolaganju i za tu imovinu i za tu obavezu. U tački 78. se objašnjava kako postupati u takvim slučajevima.

## Upotrebna vrijednost

30. **Izračunavanje upotrebne vrijednosti imovine treba odražavati sljedeće elemente:**
- (a) **procjenu budućih novčanih tokova koje subjekt očekuje da će ostvariti od imovine;**
  - (b) **očekivanja mogućih varijacija u iznosima ili vremenskoj dinamici tih budućih novčanih tokova;**
  - (c) **vremensku vrijednost novca, koju predstavlja tekuća tržišna nerizična kamatna stopa;**
  - (d) **cijenu preuzimanja neizvjesnosti svojstvene imovini; i**



**(e) ostale faktore, kao što je nelikvidnost, koje će učesnici na tržištu uzeti u obzir prilikom određivanja cijena budućih novčanih tokova koje subjekt očekuje da će ostvariti od te imovine.**

31. Procjenjivanje upotrebne vrijednosti imovine obuhvata sljedeće korake:
- (a) procjenjivanje budućih novčanih priliva i odliva koji će se ostvariti kontinuiranim korištenjem imovine i njenim konačnim otuđenjem; i
  - (b) primjenjivanje odgovarajuće diskontne stope na te buduće novčane tokove.
32. Elementi identificirani u tački 30.(b), (d) i (e) mogu se odraziti ili kao usklađivanja budućih novčanih tokova ili usklađivanja diskontne stope. Koji god pristup subjekt izabere da odrazi očekivanja mogućih varijacija u iznosima ili vremenskoj dinamici budućih novčanih tokova, rezultat će biti da se odražava očekivana sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova, odnosno ponderirani prosjek svih mogućih ishoda. Dodatak A pruža dodatna uputstva za korištenje tehnika sadašnje vrijednosti u mjerenju upotrebne vrijednosti imovine.

### **Osnova za procjenu budućih novčanih tokova**

33. **Prilikom mjerenja upotrebne vrijednosti subjekt treba:**
- (a) **zasnivati projekcije novčanih tokova na razumnim i dokazivim pretpostavkama koje predstavljaju najbolju procjenu uprave u pogledu niza ekonomskih uslova koji će postojati tokom preostalog korisnog vijeka upotrebe imovine. Veći značaj se pridaje vanjskim dokazima;**
  - (b) **zasnivati projekcije novčanih tokova na posljednjim finansijskim planovima/prognozama koje je odobrila uprava, ali isključiti sve procjene budućih novčanih priliva ili odliva koji se očekuju od budućih restrukturiranja, poboljšanja ili unapređenja rezultata imovine. Projekcije zasnovane na ovim finansijskim planovima/prognozama trebaju obuhvatati period od najviše pet godina, osim u slučaju da se može opravdati i duži period;**
  - (c) **procijeniti projekcije novčanih tokova za period duži od onog koji je obuhvaćen posljednjim finansijskim planovima/prognozama, ekstrapolacijom projekcija zasnovanih na finansijskim planovima/prognozama, korištenjem stabilne ili opadajuće stope rasta za naredne godine, osim u slučaju da se može opravdati rastuća stopa. Ta stopa rasta ne smije biti veća od dugoročne prosječne stope rasta za proizvode, djelatnosti ili državu ili države u kojima subjekt posluje, ili za tržište na kojem se imovina koristi, osim u slučaju da se viša stopa može opravdati.**
34. Uprava procjenjuje racionalnost pretpostavki na kojima se zasnivaju tekuće projekcije novčanih tokova, ispitujući uzroke nastanka razlika između prethodnih projekcija novčanih tokova i stvarnih novčanih tokova. Uprava je dužna osigurati da su pretpostavke na kojima se zasnivaju njene tekuće projekcije novčanih tokova dosljedne stvarnim prošlim ishodima, pod uslovom da efekti kasnijih događaja ili okolnosti koje nisu postojale kad su ti stvarni novčani tokovi generirani to omogućavaju.

35. Detaljni, eksplicitni i pouzdani finansijski planovi/prognoze budućih novčanih tokova za periode duže od pet godina obično nisu dostupni. Iz tog razloga, procjene budućih novčanih tokova koje vrši uprava, zasnivaju se na posljednjim finansijskim planovima/prognozama za period od najviše pet godina. Uprava može koristiti projekcije novčanih tokova koje se zasnivaju na finansijskim planovima/prognozama za period duži od pet godina, ako je uvjerena da su te projekcije pouzdane i ako, na osnovu ranijeg iskustva, može dokazati svoju sposobnost da tačno prognozira novčane tokove za duži vremenski period.
36. Projekcije novčanih tokova do kraja korisnog vijeka upotrebe imovine se vrše ekstrapolacijom projekcija novčanih tokova koji se zasnivaju na finansijskim planovima/prognozama, primjenom stope rasta za naredne godine. Ta stopa je stabilna ili opadajuća, osim u slučaju kad se porast stope podudara sa objektivnim informacijama o kretanjima tokom životnog ciklusa proizvoda ili djelatnosti. Ako je to primjereno, stopa rasta je jednaka nuli ili negativna.
37. Kad su uslovi povoljni, na tržištu će se vjerovatno pojaviti konkurencija i ograničiti rast. Stoga će subjekti teško premašiti prosječnu historijsku stopu rasta u dužem periodu (recimo, dvadeset godina) za proizvode, djelatnosti, zemlju ili zemlje u kojima subjekt posluje, ili za tržište na kojem se imovina koristi.
38. Prilikom korištenja informacija iz finansijskih planova/prognoza, subjekt razmatra odražavaju li te informacije razumne i dokazive pretpostavke i predstavljaju li najbolju procjenu uprave o skupu ekonomskih uslova koji će postojati tokom preostalog korisnog vijeka upotrebe imovine.

### **Sadržaj procjena budućih novčanih tokova**

39. **Procjene budućih novčanih tokova obuhvataju:**
- (a) **projekcije novčanih priliva po osnovu kontinuirane upotrebe imovine;**
  - (b) **projekcije novčanih odliva do kojih obavezno dolazi prilikom generiranja novčanih priliva po osnovu kontinuirane upotrebe imovine (uključujući novčane odlive radi pripreme imovine za upotrebu) i koji se mogu direktno pripisati, ili na razuman i dosljedan način rasporediti na tu imovinu; i**
  - (c) **neto novčane tokove, ako postoje, koji će biti primljeni (ili plaćeni) za otuđenje te imovine na kraju njenog korisnog vijeka upotrebe.**
40. Procjene budućih novčanih tokova i diskontna stopa odražavaju dosljedne pretpostavke o rastu cijena koji se može pripisati općoj inflaciji. Stoga, ako diskontna stopa obuhvata efekt rasta cijena koji se može pripisati općoj inflaciji, budućí novčani tokovi se procjenjuju u nominalnim vrijednostima. Ako diskontna stopa isključuje efekt rasta cijena koji se može pripisati općoj inflaciji, budućí novčani tokovi se procjenjuju u realnim vrijednostima (ali uključuju buduća specifična povećanja ili smanjenja cijena).
41. Projekcije novčanih odliva uključuju troškove svakodnevnog servisiranja imovine kao i buduće režijske troškove koji se mogu direktno pripisati, ili na razuman i dosljedan način rasporediti na korištenje te imovine.

42. Kada knjigovodstvena vrijednost imovine još uvijek ne uključuje sve novčane odlive do kojih će doći prije nego što ona bude spremna za korištenje ili prodaju, procjena budućih novčanih odliva obuhvata i procjenu svih daljnjih novčanih odliva koji se očekuju prije nego što ta imovina bude spremna za korištenje ili prodaju. Na primjer, to je slučaj kod građevinskog objekta u izgradnji ili razvojnog projekta koji još nije dovršen.
43. Da bi se izbjeglo dvostruko obračunavanje, procjene budućih novčanih tokova ne uključuju:
- (a) novčane prilive od imovine koja stvara prilive novca koji su uglavnom nezavisni od novčanih priliva od imovine za koju se vrši procjena (na primjer, finansijska imovina kao što su potraživanja); i
  - (b) odlive novca po osnovu obaveza koje su već priznate kao obaveze (na primjer, obaveze prema dobavljačima, penzije ili rezervisanja).
44. **Budući novčani tokovi se procjenjuju za imovinu u njenom trenutnom stanju. Procjene budućih novčanih tokova ne uključuju procijenjene buduće novčane prilive ili odlive za koje se očekuje da će nastati po osnovu:**
- (a) **budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obavezu; ili**
  - (b) **unapređenja ili poboljšanja rezultata imovine.**
45. S obzirom na to da se budući novčani tokovi procjenjuju za imovinu u njenom trenutnom stanju, upotrebna vrijednost ne odražava:
- (a) buduće novčane odlive ili povezane uštede na troškovima (na primjer, smanjenja troškova za zaposlene) ili koristi za koje se očekuje da će nastati iz budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obavezu; ili
  - (b) buduće novčane odlive koji će poboljšati ili unaprijediti rezultate imovine ili povezane novčane prilive koji se očekuju od takvih odliva.
46. Restrukturiranje predstavlja program koji planira i kontrolira uprava i koji značajno mijenja ili obim poslovanja subjekta ili način na koji se to poslovanje vodi. MRS 37 – *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina* sadrži uputstva koja objašnjavaju kada se subjekt obavezuje na restrukturiranje.
47. Kada se subjekt obaveže na restrukturiranje, to restrukturiranje će vjerovatno utjecati na određenu imovinu. Onda kad se subjekt obaveže na restrukturiranje:
- (a) njegove procjene budućih novčanih priliva i odliva za svrhe određivanja upotrebne vrijednosti odražavaju uštede na troškovima i druge koristi od restrukturiranja (na osnovu posljednjih finansijskih planova/prognoza koje je odobrila uprava); i
  - (b) njegove procjene budućih novčanih odliva od restrukturiranja se uključuju u rezervisanja za restrukturiranja u skladu s MRS 37.
- Ilustrativni primjer 5 prikazuje efekt budućeg restrukturiranja na izračunavanje upotrebne vrijednosti.
48. Sve dok subjekt stvara novčane odlive koji poboljšavaju ili unapređuju rezultat imovine, procjene budućih novčanih tokova ne uključuju procijenjene buduće

novčane tokove za koje se očekuje da će nastati od povećanja ekonomskih koristi povezanih s tim novčanim odlivom (vidjeti Ilustrativni primjer 6).

49. Procjene budućih novčanih tokova obuhvataju buduće novčane odlive koji su neophodni za održavanje nivoa ekonomskih koristi koje se očekuju od imovine u njenom trenutnom stanju. Kada jedinica koja generira novac sadrži imovinu za različitim procijenjenim korisnim vijekom upotrebe, a pritom je sva imovina od suštinskog značaja za tekuće poslovanje te jedinice, zamjena imovine sa kraćim korisnim vijekom se smatra dijelom svakodnevnog servisiranja te jedinice kad se vrši procjena budućih novčanih tokova vezanih za tu jedinicu. Slično tome, ako se pojedina imovina sastoji od komponenti sa različitim procijenjenim korisnim vijekom upotrebe, zamjena komponenti sa kraćim korisnim vijekom se smatra dijelom svakodnevnog servisiranja te imovine kad se vrši procjena budućih novčanih tokova koje generira ta imovina.

**50. Procjene budućih novčanih tokova ne obuhvataju:**

- (a) **novčane prilive ili odlive od finansijskih aktivnosti; ili**
- (b) **primanja (povrat) ili plaćanja poreza na dobit.**

51. Procijenjeni budući novčani tokovi odražavaju pretpostavke koje su dosljedne s načinom utvrđivanja diskontne stope. U suprotnom, efekt nekih pretpostavki će se računati dva puta ili zanemariti. S obzirom na to da se vremenska vrijednost novca razmatra diskontiranjem procijenjenih budućih novčanih tokova, ti novčani tokovi isključuju novčane prilive ili odlive od finansijskih aktivnosti. Slično tome, s obzirom na to da se diskontna stopa određuje prije oporezivanja i budući novčani tokovi se također određuju prije oporezivanja.

**52. Procjena neto novčanih tokova koji će biti primljeni (ili plaćeni) za otuđenje imovine na kraju njenog korisnog vijeka upotrebe treba predstavljati iznos koji subjekt očekuje da ostvari od otuđenja te imovine u nezavisnoj transakciji po tržišnim uslovima između obaviještenih i voljnih strana, po odbitku procijenjenih troškova otuđenja.**

53. Procjena neto novčanih tokova koji će biti primljeni (ili plaćeni) za otuđenje imovine na kraju njenog korisnog vijeka upotrebe utvrđuju se na sličan način kao i fer vrijednost imovine umanjena za troškove otuđenja, osim što, prilikom procjenjivanja tih neto novčanih tokova:

- (a) subjekt koristi cijene koje prevladavaju na datum procjene za sličnu imovinu koja je došla do kraja svog korisnog vijeka upotrebe i koja je korištena pod sličnim uslovima pod kojima će i data imovina biti korištena;
- (b) subjekt usklađuje te cijene za efekte i budućeg rasta cijena zbog opće inflacije i specifičnih budućih povećanja ili smanjenja cijena. Međutim, ako procjene budućih novčanih tokova po osnovu kontinuiranog korištenja imovine i diskontna stopa ne uključuju efekte opće inflacije, subjekt također isključuje i ovaj efekt iz procjene neto novčanih tokova prilikom otuđenja.

- 53.A Fer vrijednost se razlikuje od upotrebne vrijednosti. Fer vrijednost odražava pretpostavke koje bi koristili učesnici na tržištu prilikom određivanja cijene imovine. Za razliku od toga, upotrebna vrijednost odražava efekte faktora koji mogu biti specifični za određeni subjekt, i ne mogu se primjenjivati općenito na

sve subjekte. Na primjer, fer vrijednost ne odražava ni jedan od sljedećih faktora u mjeri u kojoj oni nisu općenito dostupni tržišnim učesnicima:

- (a) dodatna vrijednost koja proizlazi iz grupisanja imovine (kao što je kreiranje portfelja investicijskih nekretnina na različitim lokacijama);
- (b) sinergije između imovine koja se mjeri i druge imovine;
- (c) zakonska prava ili ograničenja koja su specifična samo za trenutnog vlasnika imovine; i
- (d) porezne olakšice ili porezna opterećenja koja su specifična za trenutnog vlasnika imovine.

### **Budući novčani tokovi u stranoj valuti**

54. Budući novčani tokovi se procjenjuju u onoj valuti u kojoj će nastati, a potom se diskontiraju korištenjem one diskontne stope koja je odgovarajuća za tu valutu. Subjekt pretvara sadašnju vrijednost primjenom spot deviznog kursa na datum izračunavanja upotrebne vrijednosti.

### **Diskontna stopa**

55. **Diskontna stopa (stope) je(su) stopa (stope) prije oporezivanja koja(e) odražava(ju) trenutne tržišne procjene:**

- (a) **vremenske vrijednosti novca; i**
- (b) **rizike specifične za imovinu za koje procjene budućih novčanih tokova nisu usklađene.**

56. Stopa koja odražava tekuće tržišne procjene vremenske vrijednosti novca i rizika specifičnih za imovinu, predstavlja prihod koji bi ulagači zahtijevali kad bi izabrali ulaganje koje bi generiralo novčane tokove u iznosima, rokovima i profilima rizika jednakim onima koje subjekt očekuje da će ostvariti od date imovine. Ova stopa se procjenjuje na osnovu stope po kojoj se obavljaju tekuće tržišne transakcije za sličnu imovinu, ili po osnovu ponderirane prosječne cijene kapitala subjekta kotiranog na berzi koji ima samo jednu imovinu (ili portfelj imovine) sa sličnim korisnim potencijalom i rizicima kao i imovina za koju se vrši procjena. Međutim, diskontna stopa(e) koja(e) se koristi(e) za mjerenje upotrebne vrijednosti imovine ne smije odražavati rizike za koje su procjene budućih novčanih tokova usklađene. U suprotnom, efekt nekih pretpostavki će se računati dva puta.
57. Kada stopa specifična za datu imovinu nije direktno dostupna na tržištu, subjekt koristi zamjenske stope da bi procijenio diskontnu stopu. Dodatak A sadrži dodatna uputstva za procjenjivanje diskontne stope u takvim okolnostima.

### **Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja vrijednosti**

58. U tačkama 59.–64. se navode zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti pojedinačne imovine, osim goodwilla. U tačkama 65.–108. se obrađuje priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti za jedinice koje generiraju novac i goodwill.

59. **Onda, i samo onda, ako je nadoknadivi iznos imovine niži od njene knjigovodstvene vrijednosti, knjigovodstvena vrijednost se smanjuje na njen nadoknadivi iznos. To smanjenje predstavlja gubitak od umanjenja vrijednosti.**
60. **Gubitak od umanjenja vrijednosti se odmah priznaje u dobit ili gubitak, osim kada se imovina iskazuje po revaloriziranoj vrijednosti u skladu sa nekim drugim Standardom (na primjer, u skladu sa modelom revalorizacije iz MRS 16). Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine se tretira kao smanjenje revalorizacijske rezerve u skladu s tim drugim Standardom.**
61. Gubitak od umanjenja vrijednosti nerevalorizirane imovine se priznaje u dobit ili gubitak. Međutim, gubitak od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit do visine do koje gubitak od umanjenja vrijednosti ne premašuje iznos revalorizacijskog viška te iste imovine. Takav gubitak od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine smanjuje revalorizacijski višak te imovine.
62. **Kada je procijenjeni iznos gubitka od umanjenja vrijednosti veći od knjigovodstvene vrijednosti imovine na koju se odnosi, subjekt priznaje obavezu onda, i samo onda, ako to zahtijeva neki drugi Standard.**
63. **Nakon priznavanja gubitka od umanjenja vrijednosti, troškovi amortizacije imovine se usklađuju u budućim periodima na način da se revidirana knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za njenu rezidualnu vrijednost (ako postoji), sistematski raspodijeli na preostali korisni vijek upotrebe te imovine.**
64. Ako se gubitak od umanjenja vrijednosti prizna, sva povezana odgođena porezna imovina ili obaveze se utvrđuju u skladu s MRS 12, na način da se revidirana knjigovodstvena vrijednost imovine uporedi sa njenom poreznom osnovicom (vidjeti Ilustrativni primjer 3).

## Jedinice koje generiraju novac i goodwill

---

65. U tačkama 66.–108. i Dodatku C se navode zahtjevi za identificiranje jedinice koja generira novac kojoj neka imovina pripada, i određivanje knjigovodstvene vrijednosti i priznavanje gubitaka od umanjenja vrijednosti jedinica koje generiraju novac i goodwilla.

### Identificiranje jedinice koja generira novac kojoj neka imovina pripada

66. **Ako postoji ikakva indicija da je došlo do mogućeg umanjenja vrijednosti imovine, vrši se procjena nadoknadivog iznosa za pojedinačnu imovinu. Ako nije moguće procijeniti nadoknadivi iznos za pojedinačnu imovinu, subjekt određuje nadoknadivi iznos jedinice koja generira novac kojoj ta imovina pripada (imovina jedinice koja generira novac).**
67. Nadoknadivi iznos pojedinačne imovine se ne može odrediti ako:

- (a) se ne može procijeniti da je upotrebna vrijednost imovine približna njenoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove otuđenja (na primjer, kada se budući novčani tokovi od kontinuiranog korištenja te imovine ne mogu procijeniti kao zanemarljivi); i
- (b) imovina ne stvara novčane prilive koji su uglavnom nezavisni od priliva novca druge imovine.

U takvim slučajevima, upotrebna vrijednost, a samim tim i nadoknadivi iznos, mogu se odrediti samo za imovinu jedinice koja generira novac.

#### Primjer

Rudarsko preduzeće posjeduje privatnu željeznicu za potrebe podrške rudarskim aktivnostima koje obavlja. Privatna željeznica se može prodati samo po vrijednosti starog željeza, i ona ne generira prilive novca koji su uglavnom nezavisni od priliva novca od druge imovine rudnika.

*Nadoknadivi iznos privatne željeznice nije moguće procijeniti zato što se ne može odrediti njena upotrebna vrijednost, a koja se vjerovatno razlikuje od vrijednosti starog željeza. Stoga, subjekt procjenjuje nadoknadivi iznos jedinice koja generira novac kojoj privatna željeznica pripada, odnosno, rudnika u cjelini.*

68. Kao što je definirano u tački 6., imovina jedinice koja generira novac je najmanja grupa imovine koja obuhvata datu imovinu i stvara prilive novca koji su uglavnom nezavisni od priliva novca od druge imovine ili grupa imovine. Identificiranje imovine jedinice koja generira novac podrazumijeva rasuđivanje. Ako se nadoknadivi iznos ne može odrediti za pojedinačnu imovinu, onda subjekt identificira najmanju grupu imovine koja generira uglavnom nezavisne prilive novca.

#### Primjer

Autobusko preduzeće pruža usluge po osnovu ugovora s općinom kojim se zahtijeva minimum usluga na svakoj od pet posebnih linija. Moguće je zasebno odrediti imovinu namijenjenu svakoj liniji i novčane tokove od svake linije. Jedna od linija posluje sa značajnim gubitkom.

*Budući da subjekt nema opciju da ukine neku od autobuskih linija, najniži nivo priliva novca koji se može identificirati, a koji je uglavnom nezavisan od priliva novca od druge imovine ili grupa imovine, je priliv novca koji stvaraju svih pet linija zajedno. Jedinica koja generira novac za svaku liniju je autobusko preduzeće kao cjelina.*

69. Novčani prilivi su prilivi novca i novčanih ekvivalenata koji su primljeni od strana izvan subjekta. Prilikom određivanja jesu li novčani prilivi od imovine (ili grupe imovine) uglavnom nezavisni od novčanih priliva od druge imovine (ili grupa imovine), subjekt uzima u obzir različite faktore, uključujući način na koji uprava prati poslovanje subjekta (na primjer, po proizvodnim linijama, djelatnostima, pojedinačnim lokacijama, oblastima ili regijama), odnosno način na koji uprava donosi odluke o nastavku upotrebe ili otuđenju imovine i poslovanja subjekta. Ilustrativni primjer 1 daje primjere identificiranja jedinice koja generira novac.
70. **Ako postoji aktivno tržište za proizvode koje generira neka imovina ili grupa imovine, ta imovina ili grupa imovine se identificira kao jedinica koja generira novac, čak i ako se neki ili svi proizvodi koriste interno. Ako na novčane prilive koje generira bilo koja imovina ili jedinica koja**

**generira novac utječu interne transferne cijene, subjekt koristi najbolju procjenu uprave o budućoj(im) cijeni(ama) koja se može ostvariti u nezavisnim transakcijama prilikom procjenjivanja:**

- (a) **budućih novčanih priliva koji se koriste za određivanje upotrebne vrijednosti imovine ili jedinice koja generira novac; i**
- (b) **budućih novčanih odliva koji se koriste za određivanje upotrebne vrijednosti sve druge imovine ili jedinica koje generiraju novac na koje utječu interno određene transferne cijene.**

71. Čak i ako dio ili sve proizvode koje stvara neka imovina ili grupa imovine koriste druge jedinice subjekta (na primjer, proizvode u međufazi proizvodnog procesa), ta imovina ili grupa imovine čini posebnu jedinicu koja generira novac ako subjekt može taj proizvod prodati na aktivnom tržištu. Razlog je taj što ova imovina ili grupa imovine može stvarati novčane prilive koji bi uglavnom bili nezavisni od novčanih priliva od druge imovine ili grupa imovine. Prilikom korištenja informacija koje se zasnivaju na finansijskim planovima/prognozama koje se odnose na takvu jedinicu koja generira novac, ili na bilo koju drugu imovinu ili jedinicu koja generira novac na koju utječu interne transferne cijene, subjekt usklađuje ove informacije ako interne transferne cijene ne odražavaju najbolju procjenu uprave o budućim cijenama koje se mogu ostvariti u nezavisnim transakcijama.

72. **Jedinice koje generiraju novac se identificiraju dosljedno iz perioda u period za istu imovinu ili grupu imovine, osim u slučaju u kojem je promjena opravdana.**

73. Ako subjekt utvrdi da imovina pripada jedinici koja generira novac kojoj nije pripadala u prethodnim periodima, ili da su se promijenile vrste imovine grupiranih u imovinu jedinice koja generira novac, tačka 130. zahtijeva objavljivanje informacija o toj jedinici koja generira novac, ako je gubitak od umanjenja vrijednosti za tu jedinicu koja generira novac priznat ili storniran.

### **Nadoknadivi iznos i knjigovodstvena vrijednost jedinice koja generira novac**

74. Nadoknadivi iznos jedinice koja generira novac je ili njena fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja ili njena upotrebna vrijednost, zavisno od toga koji je iznos veći. Za svrhe određivanja nadoknadivog iznosa jedinice koja generira novac, svako navođenje izraza "imovina" u tačkama 19.-57. se treba tumačiti kao navođenje izraza "jedinica koja generira novac".

75. **Knjigovodstvena vrijednost jedinice koja generira novac se određuje dosljedno načinu na koji se određuje nadoknadivi iznos te jedinice koja generira novac.**

76. Knjigovodstvena vrijednost jedinice koja generira novac:

- (a) obuhvata knjigovodstvenu vrijednost samo one imovine koja se može direktno pripisati, ili na razuman i dosljedan način rasporediti na jedinicu koja generira novac, a koja će generirati buduće novčane prilive koji se koriste za određivanje upotrebne vrijednosti te jedinice; i



- (b) ne obuhvata knjigovodstvenu vrijednost ni jedne priznate obaveze, osim u slučaju da se nadoknadivi iznos jedinice koja generira novac ne može odrediti bez uzimanja te obaveze u obzir.

Razlog za to je taj što se fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja i upotrebna vrijednost jedinice koja generira novac određuju isključivanjem novčanih tokova koji se odnose na imovinu koja nije dio jedinice koja generira novac i obaveza koje su već priznate (vidjeti tačke 28. i 43.).

77. Kada se imovina grupira radi procjenjivanja nadoknadivosti, važno je u jedinicu koja generira novac uključiti svu imovinu koja generira ili se koristi za generiranje relevantnih priliva novca. U suprotnom, može izgledati da je jedinica koja generira novac u cijelosti nadoknadiiva, a u stvari je nastao gubitak od umanjnja vrijednosti. U nekim slučajevima, iako neka imovina doprinosi procijenjenim budućim novčanim tokovima jedinice koja generira novac, ona se ne može rasporediti na tu jedinicu koja generira novac na razuman i dosljedan način. To može biti slučaj kod goodwilla i imovine preduzeća, kao što je imovina sjedišta preduzeća. U tačkama 80.–103. se objašnjava kako se s tom imovinom postupuje prilikom testiranja jedinice koja generira novac na umanjnje vrijednosti.
78. Nekad je potrebno uzeti u obzir neke već priznate obaveze da bi se odredio nadoknadiivi iznos jedinice koja generira novac. Ovo se može dogoditi ako bi se otuđenjem jedinice koja generira novac od kupca zahtijevalo da preuzme tu obavezu. U ovom slučaju, fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja (ili procijenjeni novčani tok od konačnog otuđenja) jedinice koja generira novac predstavlja prodajnu cijenu imovine jedinice koja generira novac, zajedno s tom obavezom, umanjenu za troškove otuđenja. Da bi se izvršilo smisljeno poređenje knjigovodstvene vrijednosti jedinice koja generira novac i njenog nadoknadivog iznosa, prilikom utvrđivanja i upotrebne i knjigovodstvene vrijednosti jedinice koja generira novac se oduzima knjigovodstvena vrijednost obaveze.

#### Primjer

Preduzeće upravlja rudnikom u zemlji u kojoj je zakonom propisano da vlasnik, po završetku izvođenja rudarskih radova, mora vratiti zemljište u prvobitno stanje. Troškovi vraćanja zemljišta u prvobitno stanje uključuju i troškove uklanjanja površinskog sloja zemlje, koji se mora ukloniti prije početka iskopavanja rude. Rezerviranje za troškove vraćanja površinskog sloja zemlje je priznato čim je izvršeno njegovo uklanjanje. Rezervirani iznos je priznat kao dio troškova rudnika i amortizira se tokom korisnog vijeka upotrebe rudnika. Knjigovodstvena vrijednost rezerviranja za troškove vraćanja u prvobitno stanje iznosi 500 v.j.,<sup>(a)</sup> što je jednako sadašnjoj vrijednosti troškova vraćanja u prvobitno stanje.

Subjekt testira rudnik na umanjnje vrijednosti. Jedinica koja generira novac za rudnik, je rudnik u cjelini. Subjekt je primio razne ponude za kupovinu rudnika po cijeni od oko 800 valutnih jedinica. Ova cijena odražava činjenicu da će kupac preuzeti obavezu da vrati zemljište u prvobitno stanje. Troškovi otuđenja rudnika su zanemarljivi. Upotrebna vrijednost rudnika iznosi oko 1.200 v.j., ne računajući troškove vraćanja zemljišta u prvobitno stanje. Knjigovodstvena vrijednost rudnika je 1.000 valutnih jedinica.

**Primjer**

Fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja jedinice koja generira novac iznosi 800 valutnih jedinica. Ovaj iznos uzima u obzir troškove vraćanja u prvobitno stanje za koje je već izvršeno rezerviranje. Posljedica toga je da se upotrebnost vrijednost jedinice koja generira novac određuje nakon uzimanja u obzir troškova vraćanja zemljišta u prvobitno stanje, i procjenjuje se da iznosi 700 v.j (1.200 v.j. minus 500 v.j.). Knjigovodstvena vrijednost jedinice koja generira novac je 500 v.j., što predstavlja knjigovodstvenu vrijednost rudnika (1.000 v.j.) umanjenu za knjigovodstvenu vrijednost rezerviranja za troškove vraćanja zemljišta u prvobitno stanje (500 v.j.). Stoga, nadoknadivi iznos jedinice koja generira novac premašuje njenu knjigovodstvenu vrijednost.

(a) U ovom Standardu, monetarni iznosi su izraženi u "valutnim jedinicama" (v.j.).

79. Iz praktičnih razloga, nadoknadivi iznos jedinice koja generira novac se ponekad određuje nakon što se uzme u obzir imovina koja nije dio jedinice koja generira novac (na primjer, potraživanja ili druga finansijska imovina) ili obaveze koje su već priznate (na primjer, obaveze prema dobavljačima, penzije i druga rezerviranja). U takvim slučajevima, knjigovodstvena vrijednost jedinice koja generira novac se uvećava za knjigovodstvenu vrijednost te imovine, a umanjuje za knjigovodstvenu vrijednost tih obaveza.

**Goodwill***Raspoređivanje goodwilla na jedinice koje generiraju novac*

80. **Za svrhe testiranja na umanjenje vrijednosti, goodwill stečen u okviru poslovnog spajanja se, počevši od datuma stjecanja, raspoređuje na svaku od jedinica stjeccaoca koje generiraju novac, ili na grupe jedinica koje generiraju novac, za koje se očekuje da će ostvariti novac od sinergija tog spajanja, bez obzira na to jesu li druga imovina ili obaveze stečenika raspoređene na te jedinice ili grupe jedinica. Svaka jedinica ili grupa jedinica na koje se goodwill tako raspoređuje treba:**
- (a) **predstavljati najniži nivo u okviru subjekta na kojem se vrši praćenje goodwilla za svrhe internog upravljanja; i**
  - (b) **ne smije biti veća od poslovnog segmenta koji je definiran u tački 5. MSFI 8 – Poslovni segmenti prije udruživanja.**
81. Goodwill priznat u poslovnom spajanju je imovina koja predstavlja buduće ekonomske koristi koje proizlaze iz ostale imovine stečene u poslovnom spajanju koja nije pojedinačno identificirana ili zasebno priznata. Goodwill ne stvara novčane tokove nezavisno od druge imovine ili grupa imovine, a često doprinosi novčanim tokovima većeg broja jedinica koje generiraju novac. Ponekad se goodwill ne može neproizvoljno rasporediti na pojedinačne jedinice koje generiraju novac, već samo na grupe jedinica koje generiraju novac. Rezultat toga je da najniži nivo subjekta na kojem se goodwill prati za svrhe internog upravljanja ponekad sačinjava veći broj jedinica koje generiraju novac na koje se goodwill odnosi, ali na koje se ne može rasporediti. Kada se u tačkama 83.–99. i Dodatku C spominje jedinica koja generira novac na koju se raspoređuje goodwill, to podrazumijeva i grupu jedinica koje generiraju novac na koje se goodwill raspoređuje.

82. Primjena zahtjeva iz tačke 80. rezultira testiranjem goodwilla na umanjenje vrijednosti na nivou koji odražava način na koji subjekt upravlja svojim poslovanjem i sa kojim se goodwill prirodno povezuje. Stoga, razvijanje dodatnih sistema izvještavanja obično nije neophodno.
83. Jedinica koja generira novac na koju se raspoređuje goodwill za svrhe testiranja na umanjenje vrijednosti ne mora se podudarati sa nivoom na kojem se goodwill raspoređuje u skladu sa MRS 21 – *Efekti promjena kursa stranih valuta*, za potrebe mjerenja dobitaka i gubitaka od kursnih razlika. Na primjer, ako MRS 21 od subjekta zahtijeva da rasporedi goodwill na relativno niske nivoe za potrebe mjerenja dobitaka i gubitaka od kursnih razlika, ne zahtijeva se testiranje goodwilla na umanjenje vrijednosti na istom nivou, osim ako subjekt i goodwill prati na tom nivou za svrhe internog upravljanja.
- 84. Ako početno raspoređivanje goodwilla stečenog u poslovnom spajanju nije moguće dovršiti prije kraja godišnjeg perioda u kojem se to poslovno spajanje izvršava, to početno raspoređivanje se dovršava prije kraja prvog godišnjeg perioda koji počinje nakon datuma stjecanja.**
85. U skladu sa MSFI 3 – *Poslovna spajanja*, ako se početno obračunavanje poslovnog spajanja može odrediti samo privremeno do kraja perioda u kojem je spajanje izvršeno, stjecalac:
- (a) obračunava spajanje korištenjem tih privremenih vrijednosti; i
  - (b) priznaje sva usklađenja tih privremenih vrijednosti proizašla iz dovršenja početnog obračunavanja u periodu mjerenja, koji ne smije trajati duže od dvanaest mjeseci od perioda stjecanja.
- U takvim okolnostima, možda neće biti moguće ni da se dovrši početno raspoređivanje goodwilla priznatog u okviru spajanja prije kraja godišnjeg perioda u kojem se to spajanje izvršava. U takvom slučaju, subjekt objavljuje informacije koje se zahtijevaju u tački 133.
- 86. Ako je goodwill raspoređen na jedinicu koja generira novac, a subjekt otuđi jednu poslovnu aktivnost te jedinice, goodwill vezan za to otuđenje aktivnosti:**
- (a) se uključuje u knjigovodstvenu vrijednost te poslovne aktivnosti prilikom određivanja dobitka ili gubitka od otuđenja; i
  - (b) mjeri se na osnovu relativnih vrijednosti otuđene aktivnosti i zadržanog dijela jedinice koja generira novac, osim u slučaju da subjekt može pokazati da neka druga metoda bolje odražava goodwill povezan s otuđenom poslovnom aktivnošću.

Primjer
---------

<p>Subjekt za 100 v.j. prodaje poslovnu aktivnost koja je bila dio jedinice koja generira novac na koju je goodwill raspoređen. Goodwill raspoređen na tu jedinicu se ne može identificirati ili povezati sa grupom imovine na nivou nižem od te jedinice, osim proizvoljno. Nadoknadivi iznos zadržanog dijela jedinice koja generira novac iznosi 300 valutnih jedinica.</p>
--

**Primjer**

*S obzirom na to da se goodwill raspoređen na jedinicu koja generira novac ne može neproizvoljno identificirati ili povezati sa grupom imovine na nivou nižem od te jedinice, goodwill povezan sa otuđenom poslovnom aktivnošću se mjeri na osnovu relativnih vrijednosti otuđene aktivnosti i zadržanog dijela jedinice. Stoga se 25 posto goodwilla raspoređenog na jedinicu koja generira novac uključuje u knjigovodstvenu vrijednost poslovne aktivnosti koja je prodana.*

87. **Ako subjekt reorganizira strukturu svog izvještavanja na način da mijenja sastav jedne ili više jedinica koje generiraju novac na koje je goodwill raspoređen, goodwill se preraspoređuje na zahvaćene jedinice. To preraspoređivanje se vrši korištenjem pristupa relativne vrijednosti sličnog onom koji se koristi kada subjekt otuđuje jednu poslovnu aktivnost jedinice koja generira novac, osim ako subjekt može pokazati da neka druga metoda bolje odražava goodwill povezan s reorganiziranim jedinicama.**

**Primjer**

Goodwill je prethodno bio raspoređen na jedinicu koja generira novac A. Goodwill raspoređen na jedinicu A se ne može identificirati ili povezati sa grupom imovine na nivou nižem od jedinice A, osim proizvoljno. Jedinica A se treba podijeliti i integrirati u tri druge jedinice koje generiraju novac, jedinice B, C i D.

*S obzirom na to da se goodwill raspoređen na jedinicu A ne može neproizvoljno identificirati ili povezati sa grupom imovine na nivou nižem od jedinice A, on se preraspoređuje na jedinice B, C i D, na osnovu relativnih vrijednosti tri dijela jedinice A prije njihovog integriranja u jedinice B, C i D.*

*Testiranje jedinica koje generiraju novac sa goodwillom na umanjnje vrijednosti*

88. **Kada se, kako je opisano u tački 81., goodwill odnosi na jedinicu koja generira novac, ali nije raspoređen na tu jedinicu, kad god postoje indicije da je došlo do mogućeg umanjenja njene vrijednosti, ta jedinica se testira na umanjnje vrijednosti upoređivanjem knjigovodstvene vrijednosti jedinice, umanjene za goodwill, sa njenim nadoknadivim iznosom. Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti se priznaje u skladu sa tačkom 104.**
89. Ako jedinica koja generira novac opisana u tački 88., u svojoj knjigovodstvenoj vrijednosti sadrži nematerijalnu imovinu s neodređenim korisnim vijekom upotrebe ili koja još nije raspoloživa za upotrebu, i ta imovina se može testirati na umanjnje vrijednosti samo kao dio jedinice koja generira novac, tačka 10 zahtijeva da se i ta jedinica testira na umanjnje vrijednosti jednom godišnje.
90. **Jedinica koja generira novac na koju je raspoređen goodwill testira se na umanjnje vrijednosti jednom godišnje, i kad god postoje indicije da je došlo do mogućeg umanjenja vrijednosti te jedinice, upoređivanjem knjigovodstvene vrijednosti te jedinice, uključujući goodwill, sa njenim nadoknadivim iznosom. Ako nadoknadi iznos te jedinice premašuje njenu knjigovodstvenu vrijednost, smatra se da nije došlo do umanjenja vrijednosti te jedinice i goodwilla raspoređenog na tu jedinicu. Ako**

**knjigovodstvena vrijednost te jedinice premašuje njen nadoknadivi iznos, subjekt priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti u skladu sa tačkom 104.**

91.–

95. [brisan]

*Dinamika testiranja na umanjenje vrijednosti*

96. **Godišnje testiranje na umanjenje vrijednosti za jedinicu koja generira novac na koju je goodwill raspoređen može se izvršiti u bilo kojem trenutku tokom godišnjeg perioda, pod uslovom da se svake godine vrši u isto vrijeme. Različite jedinice koje generiraju novac se mogu testirati na umanjenje vrijednosti u različito vrijeme. Međutim, ako je dio, ili cjelokupni goodwill raspoređen na jedinicu koja generira novac stečen u poslovnom spajanju tokom tekućeg godišnjeg perioda, ta jedinica se testira na umanjenje vrijednosti prije završetka tekućeg godišnjeg perioda.**
97. **Ako se imovina koja čini jedinicu koja generira novac na koju je goodwill raspoređen testira na umanjenje vrijednosti istovremeno kad i jedinica koja sadrži goodwill, ta imovina se testira na umanjenje vrijednosti prije jedinice koja sadrži goodwill. Slično tome, ako se jedinice koje generiraju novac, koje čine grupu jedinica koje generiraju novac na koju je goodwill raspoređen, testiraju na umanjenje vrijednosti istovremeno kad i grupa jedinica koja sadrži goodwill, pojedinačne jedinice se testiraju na umanjenje vrijednosti prije grupe jedinica koje sadrže goodwill.**
98. U vrijeme kad se jedinica koja generira novac na koju je goodwill raspoređen testira na umanjenje vrijednosti, može postojati indicija da je došlo do umanjenja vrijednosti imovine u okviru jedinice koja sadrži goodwill. U takvim okolnostima, subjekt prvo testira imovinu na umanjenje vrijednosti, i priznaje svaki gubitak od umanjenja vrijednosti te imovine prije testiranja na umanjenje vrijednosti jedinice koja generira novac koja sadrži goodwill. Slično tome, mogu postojati indicije da je došlo do umanjenja vrijednosti jedinice koja generira novac u okviru grupe jedinica koje sadrže goodwill. U takvim okolnostima, subjekt prvo testira jedinicu koja generira novac na umanjenje vrijednosti, i priznaje svaki gubitak od umanjenja vrijednosti te jedinice, prije testiranja na umanjenje vrijednosti grupe jedinica na koje je goodwill raspoređen.
99. **Najskoriji detaljni obračun nadoknadivog iznosa jedinice koja generira novac na koju je goodwill raspoređen, izvršen u prethodnom periodu, može se koristiti prilikom testiranja umanjenja vrijednosti te jedinice u tekućem periodu, pod uslovom da su ispunjeni svi sljedeći kriteriji:**
- (a) **imovina i obaveze koje čine tu jedinicu se nisu značajno promijenili od najskorijeg obračuna nadoknadivog iznosa;**
  - (b) **rezultat najskorijeg obračuna nadoknadivog iznosa značajno premašuje knjigovodstvenu vrijednost te jedinice; i**
  - (c) **na osnovu analize događaja do kojih je došlo i okolnosti koje su se promijenile od najskorijeg obračuna nadoknadivog iznosa, mala je vjerovatnoća da će utvrđeni sadašnji nadoknadivi iznos biti niži od sadašnje knjigovodstvene vrijednosti te jedinice.**

## Zajednička imovina

100. Zajednička imovina obuhvata imovinu grupe ili imovinu organizacijske jedinice, kao što je zgrada sjedišta ili organizacijske jedinice subjekta, oprema za elektronsku obradu podataka ili istraživački centar. Struktura subjekta određuje da li neka imovina u okviru jedinice koja generira novac zadovoljava definiciju zajedničke imovine iz ovog Standarda. Jedinstvena obilježja zajedničke imovine su da ne stvara prilive novca nezavisno od druge imovine ili grupa imovine i da se njena knjigovodstvena vrijednost ne može u cijelosti pripisati posmatranoj jedinici koja generira novac.
101. S obzirom na to da zajednička imovina ne generira zasebne prilive novca, nadoknadivi iznos pojedinačne zajedničke imovine se ne može utvrditi osim kada uprava odluči da tu imovinu otuđi. Posljedica toga je da se, ako postoji indicija da je došlo do mogućeg umanjenja vrijednosti zajedničke imovine, nadoknadivi iznos određuje za jedinicu koja generira novac ili grupu jedinica koje generiraju novac kojoj ta imovina pripada, i upoređuje se sa knjigovodstvenim iznosom te jedinice koja generira novac ili grupe jedinica koje generiraju novac. Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti se priznaje u skladu s tačkom 104.
102. **Prilikom testiranja jedinice koja generira novac na umanjenje vrijednosti, subjekt identificira svu zajedničku imovinu koja se odnosi na posmatranu jedinicu koja generira novac. Ako dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine:**
- (a) **može na razuman i dosljedan način da se rasporedi na tu jedinicu, subjekt upoređuje knjigovodstvenu vrijednost te jedinice, uključujući dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine koji je raspoređen na tu jedinicu, sa njenim nadoknadivim iznosom. Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti se priznaje u skladu sa tačkom 104.;**
  - (b) **ne može na razuman i dosljedan način da se rasporedi na tu jedinicu, subjekt:**
    - (i) **upoređuje knjigovodstvenu vrijednost te jedinice, bez zajedničke imovine, sa njenim nadoknadivim iznosom i priznaje svaki gubitak od umanjenja vrijednosti u skladu sa tačkom 104.;**
    - (ii) **identificira najmanju grupu jedinica koje generiraju novac u koju spada posmatrana jedinica koja generira novac, a na koju se može, na razuman i dosljedan način rasporediti dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine; i**
    - (iii) **upoređuje knjigovodstvenu vrijednost te grupe jedinica koje generiraju novac, uključujući dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine raspoređene na tu grupu jedinica, sa nadoknadivim iznosom te grupe jedinica. Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti se priznaje u skladu sa tačkom 104.**
103. Ilustrativni primjer 8 prikazuje primjenu ovih zahtjeva na zajedničku imovinu.

## Gubitak od umanjenja vrijednosti jedinice koja generira novac

104. Gubitak od umanjenja vrijednosti jedinice koja generira novac (najmanje grupe jedinica koje generiraju novac na koje je raspoređen goodwill ili zajednička imovina) se priznaje onda, i samo onda, ako je nadoknadivi iznos te jedinice (grupe jedinica) niži od knjigovodstvene vrijednosti te jedinice (grupe jedinica). Gubitak od umanjenja vrijednosti se raspoređuje tako da se smanji knjigovodstvena vrijednost imovine te jedinice (grupe jedinica) sljedećim redoslijedom:

- (a) prvo, tako da se smanji knjigovodstvena vrijednost svakog goodwilla koji je raspoređen na tu jedinicu koja generira novac (grupu jedinica); i
- (b) zatim, na ostalu imovinu te jedinice (grupe jedinica) proporcionalno knjigovodstvenoj vrijednosti svake pojedinačne imovine u toj jedinici (grupi jedinica).

Ova smanjenja knjigovodstvene vrijednosti se tretiraju kao gubici od umanjenja vrijednosti pojedinačne imovine i priznaju u skladu sa tačkom 60.

105. Prilikom raspoređivanja gubitaka od umanjenja vrijednosti u skladu s tačkom 104., subjekt ne smije smanjiti knjigovodstvenu vrijednost neke imovine ispod najvišeg od sljedećih iznosa:

- (a) njene fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja (ako se može utvrditi);
- (b) njene upotrebne vrijednosti (ako se može utvrditi); i
- (c) nule.

Iznos gubitka od umanjenja vrijednosti koji bi se inače rasporedio na tu imovinu se proporcionalno raspoređuje na ostalu imovinu jedinice (grupe jedinica).

106. Ako procjenjivanje nadoknadivog iznosa svake pojedinačne imovine jedinice koja generira novac nije izvodljivo, ovaj Standard zahtijeva da se gubitak od umanjenja vrijednosti proizvoljno rasporedi na imovinu te jedinice, osim goodwilla, zato što sva ta imovina zajedno generira novac u okviru te jedinice.

107. Ako nadoknadivi iznos pojedinačne imovine nije moguće odrediti (vidjeti tačku 67.):

- (a) gubitak od umanjenja vrijednosti se priznaje za datu imovinu ako je njena knjigovodstvena vrijednost veća ili od iznosa njene fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja, ili od iznosa dobijenog postupcima raspoređivanja opisanim u tačkama 104. i 105., zavisno koji je od tih iznosa viši; i
- (b) gubitak od umanjenja vrijednosti za datu imovinu se ne priznaje ako nije došlo do umanjenja vrijednosti povezane jedinice koja generira novac. Ovo se odnosi čak i na slučaj kad je fer vrijednost imovine umanjena za troškove otuđenja manja od njene knjigovodstvene vrijednosti.

**Primjer**

Mašina je pretrpjela fizičko oštećenje, ali još uvijek radi, mada ne tako dobro kao prije oštećenja. Fer vrijednost mašine umanjena za troškove otuđenja je manja od njene knjigovodstvene vrijednosti. Mašina ne generira nezavisne prilive novca. Najmanja određiva grupa imovine koja obuhvata tu mašinu i koja generira prilive novca koji su uglavnom nezavisni od priliva novca od druge imovine, je proizvodna linija kojoj ta mašina pripada. Nadoknadivi iznos proizvodne linije pokazuje da vrijednost te proizvodne linije kao cjeline nije umanjena.

Pretpostavka 1: finansijski planovi/prognoze koje je uprava odobrila ne odražavaju obavezu uprave da tu mašinu zamijeni.

Nadoknadivi iznos same mašine se ne može procijeniti zato što njena upotrebna vrijednost:

- (a) može da se razlikuje od njene fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja; i
- (b) može da se odredi samo za jedinicu koja generira novac kojoj mašina pripada (proizvodna linija).

Vrijednost proizvodne linije nije umanjena. Stoga se za tu mašinu gubitak od umanjenja vrijednosti ne priznaje. Unatoč tome, subjekt može naći za shodno da izvrši ponovnu procjenu perioda amortizacije ili metode amortizacije za tu mašinu. Možda će biti potreban kraći period amortizacije ili metoda brže amortizacije da bi se odrazio očekivani preostali korisni vijek mašine ili način na koji se očekuje da će subjekt trošiti ekonomske koristi.

Pretpostavka 2: finansijski planovi/prognoze koje je uprava odobrila odražavaju obavezu uprave da tu mašinu zamijeni i proda u bližoj budućnosti. Procjenjuje se da su novčani tokovi od kontinuiranog korištenja mašine do njene prodaje zanemarljivi.

Upotrebna vrijednost mašine procjenjuje se kao približna njenoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove otuđenja. Stoga se nadoknadivi iznos mašine može odrediti, i ne uzima se u obzir jedinica koja generira novac kojoj mašina pripada (tj. proizvodna linija). S obzirom na to da je fer vrijednost mašine umanjena za troškove otuđenja manja od njene knjigovodstvene vrijednosti, priznaje se gubitak od umanjenja vrijednosti za tu mašinu.

- 108. Nakon primjene zahtjeva iz tački 104. i 105., obaveza za svaki preostali iznos gubitka od umanjenja vrijednosti jedinice koja generira novac se priznaje onda, i samo onda, ako to zahtjeva neki drugi MSFI.**

## **Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti**

109. U tačkama 110.–116. se navode zahtjevi za storniranje gubitaka od umanjenja vrijednosti koji je u prethodnim periodima priznat za imovinu ili jedinicu koja generira novac. U tim zahtjevima se koristi pojam “imovina”, koji se podjednako odnosi i na pojedinačnu imovinu i na jedinicu koja generira novac. Dodatni zahtjevi za pojedinačnu imovinu se navode u tačkama 117.–121., za jedinicu koja generira novac u tačkama 122. i 123., a za goodwill u tačkama 124 i 125.
110. **Na kraju svakog izvještajnog perioda, subjekt procjenjuje ima li ikakvih indicija da gubitak od umanjenja vrijednosti koji je priznat u prethodnim periodima za imovinu koja nije goodwill, možda više ne postoji, ili se**



**smanjio. Ako postoje takve indicije, subjekt procjenjuje nadoknadivi iznos te imovine.**

- 111. Prilikom procjenjivanja ima li ikakvih indicija da gubitak od umanjenja vrijednosti koji je priznat u prethodnim periodima za imovinu koja nije goodwill, možda više ne postoji, ili se smanjio, subjekt je dužan da uzme u obzir najmanje sljedeće indicije:**

Vanjski izvori informacija

- (a) **postoje vidljive indicije da je tokom perioda došlo do značajnijeg povećanja vrijednosti imovine;**
- (b) **u tehnološkom, tržišnom, ekonomskom i zakonskom okruženju u kojem subjekt posluje, ili na tržištu kojem je data imovina namijenjena, tokom perioda su nastale, ili će nastati u bližoj budućnosti, značajne promjene s povoljnim utjecajem na subjekt;**
- (c) **tokom perioda je došlo do smanjenja tržišnih kamatnih stopa ili drugih tržišnih stopa prinosa na ulaganja, a ta smanjenja će vjerovatno utjecati na diskontnu stopu koja se koristi za izračunavanje upotrebne vrijednosti imovine i značajno povećati njen nadoknadivi iznos.**

Interni izvori informacija

- (d) **tokom perioda su nastale, ili se očekuje da će u bližoj budućnosti nastati značajne promjene s povoljnim utjecajem na subjekt, u obimu do kojeg, ili načinu na koji se imovina koristi ili se očekuje da će se koristiti. Te promjene obuhvataju troškove nastale tokom perioda radi poboljšanja ili unapređenja rezultata imovine ili restrukturiranja poslovne jedinice kojoj imovina pripada;**
- (e) **postoje dokazi iz internih izvještaja koji ukazuju da je ekonomski učinak imovine bolji, ili da će biti bolji od očekivanog.**

- 112. Indicije o potencijalnom smanjenju gubitka od umanjenja vrijednosti iz tačke 111. uglavnom odražavaju indicije o potencijalnom gubitku od umanjenja vrijednosti iz tačke 12.**

- 113. Ako postoje indicije da priznati gubitak od umanjenja vrijednosti neke imovine, osim goodwilla, možda više ne postoji ili se smanjio, to može ukazivati na potrebu da se preispita i uskladi preostali korisni vijek, metoda amortizacije ili rezidualna vrijednost te imovine, u skladu sa Standardom koji se primjenjuje na tu imovinu, čak i ako ni jedan gubitak od umanjenja vrijednosti te imovine nije storniran.**

- 114. Gubitak od umanjenja vrijednosti imovine, osim goodwilla, koji je priznat u prethodnim periodima, stornira se onda, i samo onda, ako je došlo do promjene procjena koje su korištene za određivanje nadoknadivog iznosa te imovine, nakon što je gubitak od umanjenja vrijednosti priznat posljednji put. Ako je to slučaj, knjigovodstvena vrijednost imovine se, osim u slučaju opisanom u tački 117., povećava do njenog nadoknadivog iznosa. To povećanje predstavlja storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti.**

- 115. Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti odražava povećanje procijenjenog korisnog potencijala imovine, bilo njenim korištenjem ili prodajom, od datuma kad je subjekt posljednji put priznao gubitak od umanjenja vrijednosti te imovine.**

Tačka 130. zahtijeva da subjekt identificira promjene procjena koje uzrokuju povećanje procijenjenog korisnog potencijala imovine. U primjere promjena procjena spadaju:

- (a) promjena osnovice nadoknadive vrijednosti (tj. zasniva li se nadoknadivi iznos na fer vrijednosti umanjenoj za troškove otuđenja ili na upotrebnoj vrijednosti);
- (b) ako se nadoknadivi iznos zasniva na upotrebnoj vrijednosti, promjena iznosa ili dinamike procijenjenih budućih novčanih tokova ili diskontne stope; ili
- (c) ako se nadoknadivi iznos zasniva na fer vrijednosti umanjenoj za troškove otuđenja, promjena procjene komponenti fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja.

116. Upotrebna vrijednost neke imovine može postati veća od njene knjigovodstvene vrijednosti jednostavno zato što se sadašnja vrijednost budućih novčanih priliva povećava kako se one približavaju jedna drugoj. Međutim, korisni potencijal te imovine se ne povećava. Zbog toga se gubitak od umanjenja vrijednosti ne stornira samo zbog protoka vremena (ponekad se to naziva "ispravljanjem" diskonta), čak i kada nadoknadivi iznos te imovine postane veći od njene knjigovodstvene vrijednosti.

### **Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti za pojedinačnu imovinu**

117. **Povećana knjigovodstvena vrijednost neke imovine, osim goodwilla, koja se može pripisati storniranju gubitka od umanjenja njene vrijednosti, ne smije premašiti knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila određena (umanjena za iznos amortizacije) da u prethodnim godinama nije priznat gubitak od umanjenja vrijednosti te imovine.**
118. Svako povećanje knjigovodstvene vrijednosti neke imovine, osim goodwilla, iznad njene knjigovodstvene vrijednosti koja bi bila određena (umanjena za iznos amortizacije) da u prethodnim godinama nije priznat gubitak od umanjenja vrijednosti te imovine, predstavlja revalorizaciju. Prilikom obračunavanja takve revalorizacije, subjekt primjenjuje MSFI koji se odnosi na tu imovinu.
119. **Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti imovine, osim goodwilla, odmah se priznaje u dobit ili gubitak, osim kad se ta imovina iskazuje po revaloriziranom iznosu u skladu sa nekim drugim MSFI (na primjer, prema modelu revalorizacije iz MRS 16). Svako storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine se tretira kao revalorizacijsko povećanje u skladu s tim drugim MSFI.**
120. Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit i povećava revalorizacijski višak za tu imovinu. Međutim, storniranje tog gubitka od umanjenja vrijednosti se također priznaje u dobit ili gubitak u onoj mjeri u kojoj je gubitak od umanjenja vrijednosti iste revalorizirane imovine bio prethodno priznat u dobit ili gubitak.
121. **Nakon što se gubitak od umanjenja vrijednosti prizna, trošak amortizacije za tu imovinu se usklađuje u budućim periodima, na način da se revidirana**

knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za njenu rezidualnu vrijednost (ako je ima), sistematski raspoređi tokom preostalog korisnog vijeka upotrebe te imovine.

### **Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti za jedinicu koja generira novac**

122. Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti za jedinicu koja generira novac se raspoređuje na imovinu te jedinice, osim goodwilla, proporcionalno knjigovodstvenoj vrijednosti te imovine. Ova povećanja knjigovodstvene vrijednosti se tretiraju kao storniranja gubitaka od umanjenja vrijednosti pojedinačne imovine i priznaju u skladu sa tačkom 119.
123. Prilikom raspoređivanja storniranja gubitka od umanjenja vrijednosti za jedinicu koja generira novac u skladu s tačkom 122., knjigovodstvena vrijednost imovine se ne smije povećati iznad niže od sljedeće dvije vrijednosti:
- (a) njenog nadoknadivog iznosa (ako se može odrediti), i
  - (b) knjigovodstvene vrijednosti koja bi bila određena (umanjene za amortizaciju) da u prethodnim periodima nije priznat gubitak od umanjenja vrijednosti te imovine.

Iznos storniranog gubitka od umanjenja vrijednosti koji bi inače bio raspoređen na datu imovinu, proporcionalno se raspoređuje na drugu imovinu te jedinice, osim goodwilla.

### **Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti za goodwill**

124. Gubitak od umanjenja vrijednosti priznat za goodwill se ne smije stornirati u narednom periodu.
125. MRS 38 – *Nematerijalna imovina* zabranjuje priznavanje interno generiranog goodwilla. Svako povećanje nadoknadivog iznosa u periodima nakon priznavanja gubitka od umanjenja vrijednosti za taj goodwill vjerovatno će biti povećanje interno generiranog goodwilla, a ne storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti priznatog za stečeni goodwill.

## **Objavlivanje**

---

126. Za svaku klasu imovine, subjekt je dužan objaviti sljedeće:
- (a) iznos gubitaka od umanjenja vrijednosti priznat u dobit ili gubitak tokom perioda i stavku, odnosno stavke izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti u koje su ti gubici od umanjenja vrijednosti uključeni;
  - (b) iznos storniranih gubitaka od umanjenja vrijednosti priznat u dobit ili gubitak tokom perioda i stavku, odnosno stavke izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti u kojim su ti gubici od umanjenja vrijednosti stornirani;
  - (c) iznos gubitaka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine priznat u ostalu sveobuhvatnu dobit tokom perioda;

- (d) **iznos storniranih gubitaka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine priznat u ostalu sveobuhvatnu dobit tokom perioda.**
127. Klasa imovine predstavlja grupiranje imovine slične vrste i namjene u poslovanju subjekta.
128. Informacije koje se zahtijevaju u tački 126. mogu se prezentirati zajedno s drugim informacijama koje se objavljuju za tu klasu imovine. Na primjer, ove informacije se mogu uključiti u usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme na početku i na kraju perioda, kao što se zahtijeva u MRS 16.
129. **Subjekt koji izvještava po segmentima u skladu sa MSFI 8, dužan je za svaki segment o kojem izvještava objaviti sljedeće:**
- (a) **iznos gubitaka od umanjenja vrijednosti priznat u dobit ili gubitak i ostalu sveobuhvatnu dobit tokom perioda;**
- (b) **iznos storniranja gubitaka od umanjenja vrijednosti priznat u dobit ili gubitak i ostalu sveobuhvatnu dobit tokom perioda.**
130. **Subjekt treba objaviti sljedeće za svaki gubitak od umanjenja vrijednosti pojedine imovine (uključujući goodwill) ili jedinice koja generira novac, koji je priznat ili storniran tokom perioda:**
- (a) **dogadjaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja ili storniranja gubitka od umanjenja vrijednosti;**
- (b) **iznos gubitka od umanjenja vrijednosti koji je priznat ili storniran;**
- (c) **za pojedinačnu imovinu:**
- (i) **vrstu imovine, i**
- (ii) **ako subjekt izvještava po segmentima u skladu sa MSFI 8, izvještajni segment kojem ta imovina pripada;**
- (d) **za jedinicu koja generira novac:**
- (i) **opis jedinice koja generira novac (recimo, radi li se o proizvodnoj liniji, postrojenju, poslovnoj aktivnosti, geografskom području, ili izvještajnom segmentu definiranom u MSFI 8),**
- (ii) **iznos gubitka od umanjenja vrijednosti koji je priznat ili storniran prema klasi imovine i, ako subjekt izvještava po segmentima u skladu s MSFI 8, prema izvještajnom segmentu, i**
- (iii) **ako se grupiranje imovine za identificiranje jedinice koja generira novac promijenilo od prethodne procjene nadoknadivog iznosa (ako postoji) te jedinice koja generira novac, opis sadašnjeg i prethodnog načina grupiranja imovine i razloge za promjenu načina na koji se jedinica koja generira novac identificira;**
- (e) **nadoknadivi iznos imovine (jedinice koja generira novac), i je li nadoknadivi iznos imovine (jedinice koja generira novac) njena fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja ili njena upotrebna vrijednost;**

- (f) ako je nadoknadivi iznos fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja, subjekt je dužan objaviti sljedeće informacije:
- (i) nivo hijerarhije fer vrijednosti (vidjeti MSFI 13) u okviru koje se mjerenje fer vrijednosti imovine (jedinice koja generira novac) kategorizira u cijelosti (bez uzimanja u obzir je li iznos “troškova otuđenja” dostupan);
  - (ii) za mjerenja fer vrijednosti kategorizirana u nivo 2 i nivo 3 hijerarhije fer vrijednosti, opis tehnike/tehnika vrednovanja koja je korištena za mjerenje fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja. Ako je došlo do promjene tehnike vrednovanja, subjekt je dužan objaviti tu promjenu i razlog(e) za njeno uvođenje; i
  - (iii) za mjerenja fer vrijednosti kategorizirana u nivo 2 i nivo 3 hijerarhije fer vrijednosti, sve ključne pretpostavke na osnovu kojih je uprava odredila fer vrijednost umanjenu za troškove otuđenja. Ključne pretpostavke su one pretpostavke na koje je nadoknadivi iznos imovine (jedinice koja generira novac) najosjetljiviji. Subjekt je također dužan da objavi diskontnu stopu, odnosno stope koje je koristio u sadašnjem i prethodnom mjerenju, ako se fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja mjeri korištenjem tehnike sadašnje vrijednosti;
- (g) ako je nadoknadivi iznos isti kao upotrebna vrijednost, diskontnu stopu, odnosno stope koje se koriste u sadašnjoj, i koje su se koristile u prethodnim procjenama (ako su vršene) upotrebne vrijednosti.
131. Subjekt treba objaviti sljedeće informacije za ukupne gubitke od umanjenja vrijednosti i za ukupna storniranja gubitaka od umanjenja vrijednosti priznata tokom perioda za koji nisu objavljene informacije u skladu sa tačkom 130.:
- (a) glavne klase imovine na koje utječu gubici od umanjenja vrijednosti i glavne klase imovine na koje utječu storniranja gubitaka od umanjenja vrijednosti;
  - (b) glavne događaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja tih gubitaka od umanjenja vrijednosti i storniranja gubitaka od umanjenja vrijednosti.
132. Subjekt se podstiče da objavi pretpostavke korištene za određivanje nadoknadivog iznosa imovine (jedinica koje generiraju novac) tokom perioda. Međutim, tačka 134. zahtijeva da subjekt objavi informacije o procjenama koje su korištene za mjerenje nadoknadivog iznosa jedinice koja generira novac kada su goodwill ili nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom upotrebe uključeni u knjigovodstvenu vrijednost te jedinice.
133. Ako, u skladu sa tačkom 84., bilo koji dio goodwilla stečenog u poslovnom spajanju tokom perioda nije raspoređen na jedinicu koja generira novac (grupu jedinica) na kraju izvještajnog perioda, iznos neraspoređenog

goodwilla se objavljuje zajedno s razlozima zbog kojih je taj iznos ostao neraspoređen.

**Procjene koje se koriste za mjerenje nadoknadivih iznosa jedinica koje generiraju novac koje sadrže goodwill ili nematerijalnu imovinu sa neodređenim korisnim vijekom upotrebe**

134. Subjekt objavljuje informacije navedene od (a) do (f) za svaku jedinicu koja generira novac (grupu jedinica) za koju je knjigovodstvena vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom upotrebe raspoređena na tu jedinicu (grupu jedinica) značajna u odnosu na ukupnu knjigovodstvenu vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom upotrebe u subjektu:
- (a) knjigovodstvenu vrijednost goodwilla raspoređenog na tu jedinicu (grupu jedinica);
  - (b) knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom upotrebe raspoređene na tu jedinicu (grupu jedinica);
  - (c) osnovicu na kojoj je određen nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) (npr. upotrebna vrijednost ili fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja);
  - (d) ako se nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) zasniva na upotrebnoj vrijednosti:
    - (i) sve ključne pretpostavke na kojim je uprava zasnivala svoje projekcije novčanih tokova za period obuhvaćen posljednjim finansijskim planovima/prognozama. Ključne pretpostavke su one pretpostavke na koje je nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) najosjetljiviji;
    - (ii) opis pristupa uprave određivanju vrijednosti dodijeljene(ih) svakoj ključnoj pretpostavci, odražava(ju) li ta(te) vrijednost(i) dosadašnje iskustvo ili, ako je prikladno, je(su) li u skladu sa vanjskim izvorima informacija i, ako to nije slučaj, kako i zašto se razlikuju od dosadašnjeg iskustva ili vanjskih izvora informacija;
    - (iii) period za koji je uprava projicirala novčane tokove na osnovu finansijskih planova/prognoza koje je uprava odobrila i, kad se za jedinicu koja generira novac (grupu jedinica) koristi period duži od pet godina, objašnjenje kojim se opravdava korištenje tog dužeg perioda;
    - (iv) stopu rasta korištenu za ekstrapolaciju projekcija novčanih tokova nakon perioda obuhvaćenog posljednjim finansijskim planovima/prognozama, i opravdanje za korištenje svake stope rasta koja premašuje dugoročnu prosječnu stopu rasta za proizvode, privredne djelatnosti ili

državu ili države u kojoj/kojim subjekt posluje, ili za tržište kojem je jedinica (grupa jedinica) namijenjena;

- (v) diskontnu stopu, odnosno stope koje se primjenjuju na te projekcije novčanih tokova.
- (e) ako se nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) zasniva na fer vrijednosti umanjenoj za troškove otuđenja, tehniku, odnosno tehniku vrednovanja koje se koriste za mjerenje fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja. Subjekt nije dužan da objavi informacije koje se zahtijevaju u MSFI 13. Ako se fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja ne mjeri korištenjem kotirane cijene za identičnu jedinicu (grupe jedinica), subjekt je dužan objaviti sljedeće informacije:
- (i) sve ključne pretpostavke na kojim je uprava zasnivala svoje određivanje fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja. Ključne pretpostavke su one pretpostavke na koje je nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) najosjetljiviji;
  - (ii) opis pristupa uprave određivanju vrijednosti dodijeljene(ih) svakoj ključnoj pretpostavci, odražava(ju) li ta(te) vrijednost(i) dosadašnje iskustvo ili, ako je prikladno, je(su) li u skladu sa vanjskim izvorima informacija i, ako to nije slučaj, kako i zašto se razlikuju od dosadašnjeg iskustva ili vanjskih izvora informacija;
  - (iiA) nivo hijerarhije fer vrijednosti (vidjeti MSFI 13) u okviru koje se mjerenje fer vrijednosti imovine (jedinice koja generira novac) kategorizira u cijelosti (bez uzimanja u obzir je li iznos “troškova otuđenja” dostupan);
  - (iiB) ako je došlo do promjene tehnike vrednovanja, tu promjenu i razlog(e) za njeno uvođenje.
- Ako se fer vrijednost umanjena za troškove otuđenja mjeri korištenjem projekcija diskontiranih novčanih tokova, subjekt je dužan da objavi sljedeće informacije:
- (iii) period za koji je uprava izradila projekciju novčanih tokova;
  - (iv) stopu rasta koja je korištena za ekstrapolaciju projekcija novčanih tokova;
  - (v) diskontnu stopu, odnosno stope primijenjene na projekcije novčanih tokova.
- (f) ako bi razumno moguća promjena ključne pretpostavke na osnovu koje je uprava odredila nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) dovela do toga da knjigovodstvena vrijednost jedinice (grupe jedinica) premaši njen nadoknadivi iznos:
- (i) iznos za koji nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) premašuje njenu knjigovodstvenu vrijednost;
  - (ii) vrijednost dodijeljenu ključnoj pretpostavci;

- (iii) iznos za koji vrijednost dodijeljena ključnoj pretpostavci mora da se izmijeni, nakon ugrađivanja svih posljedica te promjene u druge varijable koje se koriste za mjerenje nadoknadivog iznosa, da bi se nadoknadio iznos te jedinice (grupe jedinica) izjednačio s njenom knjigovodstvenom vrijednošću.

135. Ako se dio ili čitava knjigovodstvena vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom upotrebe rasporedi na više jedinica koje generiraju novac (grupa jedinica), a tako raspoređeni iznos na svaku jedinicu (grupu jedinica) nije značajan u odnosu na ukupnu knjigovodstvenu vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom upotrebe tog subjekta, ta činjenica se objavljuje zajedno s ukupnom knjigovodstvenom vrijednošću goodwilla ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom upotrebe raspoređenom na te jedinice (grupe jedinica). Osim toga, ako se nadoknadi iznosi bilo koje od tih jedinica (grupa jedinica) zasnivaju na istoj(im) ključnoj(im) pretpostavci(kama), a ukupna knjigovodstvena vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom upotrebe koja je na njih raspoređena je značajna u odnosu na ukupnu knjigovodstvenu vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom upotrebe tog subjekta, subjekt je dužan da objavi tu činjenicu, zajedno sa:

- (a) ukupnom knjigovodstvenom vrijednošću goodwilla raspoređenog na te jedinice (grupe jedinica);
- (b) ukupnom knjigovodstvenom vrijednošću nematerijalne imovine s neodređenim korisnim vijekom upotrebe raspoređenom na te jedinice (grupe jedinica);
- (c) opisom ključne pretpostavke, odnosno pretpostavki;
- (d) opisom pristupa uprave određivanju vrijednosti dodijeljene(ih) svakoj ključnoj pretpostavci, odražava(ju) li ta(te) vrijednost(i) dosadašnje iskustvo ili, ako je prikladno, je(su) li u skladu sa vanjskim izvorima informacija i, ako to nije slučaj, kako i zašto se razlikuju od dosadašnjeg iskustva ili vanjskih izvora informacija;
- (e) ako bi razumno moguća promjena ključne pretpostavke, odnosno pretpostavki dovela do toga da zbir knjigovodstvenih vrijednosti jedinica (grupa jedinica) premaši zbir njihovih nadoknadivih iznosa:
  - (i) iznos za koji zbir nadoknadivih iznosa jedinica (grupa jedinica) premašuje zbir njihovih knjigovodstvenih vrijednosti;
  - (ii) vrijednost(i) dodijeljene ključnoj pretpostavci, odnosno pretpostavkama;
  - (iii) iznos za koji vrijednost, odnosno vrijednosti dodijeljene ključnoj pretpostavci moraju da se izmijene, nakon ugrađivanja svih posljedica te promjene u druge varijable koje se koriste za mjerenje nadoknadivog iznosa, da bi se zbir nadoknadivih iznosa tih jedinica (grupa jedinica) izjednačio sa zbirom njihovih knjigovodstvenih vrijednosti.



136. Posljednji detaljni obračun nadoknadivog iznosa jedinice koja generira novac (grupe jedinica), izvršen u prethodnom periodu, može se, u skladu sa tačkom 24. ili 99., prenijeti u naredni period i koristiti prilikom testiranja te jedinice (grupe jedinica) na umanjenje vrijednosti u tekućem periodu, pod uslovom da su ispunjeni navedeni kriteriji. Ako je to slučaj, informacije za tu jedinicu (grupu jedinica), uključene u podatke koji se objavljuju u skladu s tačkama 134. i 135., odnose se na preneseni obračun nadoknadivog iznosa.
137. Ilustrativni primjer 9 prikazuje objavljivanja koja zahtijevaju tačke 134. i 135.

## Prelazne odredbe i datum stupanja na snagu

---

138. [brisan]
139. Subjekt je dužan primjenjivati ovaj Standard:
- (a) na goodwill i nematerijalnu imovinu koji su stečeni poslovnim spajanjima za koje je datum sporazuma 31. mart 2004. godine ili nakon toga; i
  - (b) na svu ostalu imovinu prospektivno od početka prvog godišnjeg perioda koji počinje na dan ili nakon 31. marta 2004. godine.
140. Subjekti na koje se odnosi tačka 139. se podstiču da primijene zahtjeve ovog Standarda prije datuma stupanja na snagu navedenog u tački 139. Međutim, ako subjekt primijeni ovaj Standard prije datuma stupanja na snagu, dužan je istovremeno primijeniti i MSFI 3 i MRS 38 (revidiran 2004. godine).
- 140.A MRS 1 – *Prezentacija finansijskih izvještaja* (revidiranim 2007. godine) izmijenjena je terminologija koja se koristi u svim MSFI. Osim toga, izmijenjene su i tačke 61., 120., 126. i 129. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Ako subjekt primjenjuje MRS 1 (revidiran 2007. godine) na neki raniji period, onda se i te izmjene primjenjuju na taj raniji period.
- 140.B MSFI 3 – *Poslovna spajanja* (revidiranim 2008. godine) izmijenjene su tačke 65., 81., 85. i 139., brisane su tačke 91.–95. i 138. i dodat Dodatak C. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. jula 2009. godine. Ako subjekt primjenjuje MSFI 3 (revidiran 2008. godine) na neki raniji period, onda se i te izmjene i dopune primjenjuju na taj raniji period.
- 140.C Tačka 134.(e) je izmijenjena objavljivanjem *Poboljšanja MSFI* u maju 2008. godine. Subjekt je dužan ove izmjene primijeniti na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt ovu izmjenu primijeni na neki raniji period, dužan je tu činjenicu i objaviti.
- 140.D Objavljivanjem *Troška ulaganja u zavisni subjekt, zajednički kontrolirani subjekt ili pridruženi subjekt* (izmjene MSFI 1 – *Prvo usvajanje međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja* i MRS 27), u maju 2008. godine, dodana je tačka 12.(h). Subjekt je dužan primjenjivati ovu izmjenu prospektivno na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni povezane izmjene i dopune tački 4. i 38.A na neki raniji period, dužan je istovremeno primijeniti i izmjene tačke 12.(h).
- 140.E *Poboljšanjima MSFI* objavljenim u aprilu 2009. godine, izmijenjena je tačka 80.(b). Subjekt je dužan primjenjivati ovu izmjenu prospektivno na godišnje periode koji

počinju na dan ili nakon 1. januara 2010. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt ovu izmjenu primijeni na neki raniji period, dužan je tu činjenicu i objaviti.

- 140.F *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
- 140.G *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
- 140.H Objavljivanjem MSFI 10 i MSFI 11, u maju 2011. godine, izmijenjena je tačka 4., naslov iznad tačke 12.(h) i tačka 12.(h). Subjekt je dužan ove izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 10 i MSFI 11.
- 140.I Objavljivanjem MSFI 13, u maju 2011. godine, izmijenjene su tačke 5., 6., 12., 20., 22., 28., 78., 105., 111., 130. i 134., brisane tačke 25.–27. i dodana tačka 53.A. Subjekt je dužan ove izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 13.
- 140.J U maju 2013. godine su izmijenjene tačke 130. i 134., i naslov iznad tačke 138. Subjekt je dužan primjenjivati ove izmjene retroaktivno na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2014. godine. Dopuštena je ranija primjena. Subjekt te izmjene ne primjenjuje u periodima (uključujući uporedne periode) u kojima istovremeno ne primjenjuje MSFI 13.
- 140.K–
- 140.M *[Ove tačke se odnose na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*

### **Povlačenje MRS-a 36 (objavljenog 1998. godine)**

---

141. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 36 – *Umanjenje vrijednosti imovine* (objavljen 1998. godine).

## Dodatak A

### Korištenje tehnika sadašnje vrijednosti za mjerenje upotrebne vrijednosti

---

*Ovaj dodatak je sastavni dio Standarda. On sadrži uputstva za korištenje tehnika sadašnje vrijednosti prilikom mjerenja upotrebne vrijednosti. Iako se u ovim uputstvima koristi pojam "imovina", on se podjednako odnosi i na pojedinačnu imovinu i na grupu imovine koja čini jedinicu koja generira novac.*

#### Komponente mjerenja sadašnje vrijednosti

- A.1 Sljedeći elementi zajedno obuhvaćaju ekonomske razlike između imovine:
- procjena budućeg novčanog toka ili, u složenijim slučajevima, niza budućih novčanih tokova za koje subjekt očekuje da će proisteći iz imovine;
  - očekivanja mogućih varijacija u iznosima ili vremenskoj dinamici tih novčanih tokova;
  - vremenska vrijednost novca, koju predstavlja tekuća tržišna nerizična kamatna stopa;
  - cijena za preuzimanje neizvjesnosti svojstvene imovini; i
  - ostali faktori, koje nekad nije moguće identificirati (kao što je nelikvidnost), koje će učesnici na tržištu uzeti u obzir prilikom određivanja cijena budućih novčanih tokova za koje subjekt očekuje da će proisteći iz imovine.
- A.2 U ovom Dodatku se upoređuju dva pristupa obračunavanju sadašnje vrijednosti, od kojih se svaki može koristiti za procjenu upotrebne vrijednosti imovine, u zavisnosti od okolnosti. Prema "tradicionalnom" pristupu, usklađenja za faktore (b)–(e) opisane u tački A.1, ugrađena su u diskontnu stopu. Prema pristupu "očekivanog novčanog toka", faktori (b), (d) i (e) uzrokuju usklađenja prilikom obračunavanja očekivanih novčanih tokova prilagođenih riziku. Koji god pristup da subjekt usvoji za odražavanje očekivanja mogućih varijacija u iznosima i vremenskoj dinamici budućih novčanih tokova, rezultat bi trebao prikazivati očekivanu sadašnju vrijednost budućih novčanih tokova, tj. ponderirani prosjek svih mogućih ishoda.

#### Opći principi

- A.3 Tehnike koje se koriste za procjenjivanje budućih novčanih tokova i kamatnih stopa će se razlikovati od situacije do situacije, zavisno od okolnosti koje utječu na predmetnu imovinu. Međutim, sljedeći opći principi reguliraju svaku primjenu tehnika sadašnje vrijednosti prilikom mjerenja imovine:
- kamatne stope koje se koriste za diskontiranje novčanih tokova trebale bi odražavati pretpostavke koje su dosljedne pretpostavkama na kojima se zasnivaju procijenjeni novčani tokovi. U suprotnom će se efekti nekih pretpostavki računati dva puta ili zanemariti. Na primjer, diskontna stopa od 12 posto može se primijeniti na ugovorne novčane tokove potraživanja po osnovu zajma. Ta stopa odražava očekivanja budućih neizmirenja

obaveza po osnovu zajmova sa posebnim obilježjima. Ta ista stopa od 12 posto se ne bi trebala koristiti za diskontiranje očekivanih novčanih tokova zato što ti novčani tokovi već odražavaju pretpostavke o budućim neizmirenjima obaveza;

- (b) na procijenjene novčane tokove ne bi smjele utjecati ni predrasude ni faktori koji nisu povezani s predmetnom imovinom. Na primjer, namjerno podcjenjivanje procijenjenih novčanih tokova radi povećanja prividne buduće profitabilnosti imovine čini mjerenje pristrasnim;
- (c) procijenjeni novčani tokovi ili diskontne stope trebaju odražavati niz mogućih ishoda, a ne jedan najvjerovatniji, minimalni ili maksimalni mogući iznos.

## **Tradicionalni pristup i pristup očekivanog novčanog toka prilikom obračunavanja sadašnje vrijednosti**

### **Tradicionalni pristup**

- A.4 U računovodstvenoj primjeni sadašnje vrijednosti se tradicionalno koristi samo jedan skup procijenjenih novčanih tokova i samo jedna diskontna stopa, koja se često opisuje kao “stopa proporcionalna riziku”. Tradicionalni pristup, u stvari, polazi od pretpostavke da primjena jedne diskontne stope može obuhvatiti sva očekivanja budućih novčanih tokova i odgovarajuću premiju za rizik. Upravo zato, tradicionalni pristup stavlja najveći naglasak na izbor diskontne stope.
- A.5 U nekim okolnostima, na primjer kad je na tržištu dostupna uporediva imovina, tradicionalni pristup se relativno lako primjenjuje. Za imovinu s ugovornim novčanim tokovima, on je dosljedan načinu na koji učesnici na tržištu opisuju imovinu, kao u slučaju “obveznice od 12 posto”.
- A.6 Međutim, tradicionalnim pristupom se neki složeni problemi mjerenja ne mogu riješiti na odgovarajući način, kao što je mjerenje nefinansijske imovine za čiju stavku ili uporedivu stavku ne postoji tržište. Pravilno traganje za “stopom proporcionalnom riziku” zahtijeva analizu najmanje dvije stavke – imovine koja postoji na tržištu i ima vidljivu kamatnu stopu i imovine koja se mjeri. Odgovarajuća diskontna stopa za novčane tokove koji se mjere mora se izvesti iz vidljive kamatne stope te druge imovine. Da bi se to izvođenje moglo izvršiti, obilježja novčanih tokova te druge imovine moraju biti slična obilježjima novčanih tokova imovine koja se mjeri. U skladu s tim, vršilac mjerenja mora uraditi sljedeće:
  - (a) identificirati skup novčanih tokova koji će se diskontirati;
  - (b) identificirati drugu imovinu na tržištu za koju se čini da ima slična obilježja novčanih tokova;
  - (c) uporediti skupove novčanih tokova dviju stavki kako bi bio siguran da su slični (na primjer, jesu li oba skupa ugovorni novčani tokovi, ili je jedan ugovorni a drugi procijenjeni novčani tok);
  - (d) procijeniti sadrži li jedna stavka neki element koji nije prisutan u drugoj (na primjer, je li jedna stavka manje likvidna od druge); i

- (e) procijeniti vjerovatnoću da će se oba skupa novčanih tokova ponašati (tj. varirati) na sličan način u promjenjivim ekonomskim uslovima.

### Pristup očekivanog novčanog toka

A.7 Pristup očekivanog novčanog toka, u nekim situacijama, predstavlja efikasniji način mjerenja od tradicionalnog pristupa. Prilikom izrade mjerenja, pristup očekivanog novčanog toka koristi sva očekivanja mogućih novčanih tokova a ne samo jedan najvjerovatniji novčani tok. Na primjer, novčani tok može iznositi 100 v.j., 200 v.j. ili 300 v.j. sa vjerovatnoćom od 10 posto, 60 posto, odnosno 30 posto. Očekivani novčani tok je 220 valutnih jedinica. Pristup očekivanog novčanog toka se, dakle, razlikuje od tradicionalnog pristupa po tome što se fokusira na direktnu analizu predmetnih novčanih tokova i na eksplicitnije izvještaje o pretpostavkama korištenim u mjerenju.

A.8 Pristup očekivanog novčanog toka također dozvoljava korištenje tehnika sadašnje vrijednosti onda kad vremenska dinamika nastanka novčanih tokova nije sigurna. Na primjer, novčani tok od 1.000 v.j. može se primiti za godinu dana, dvije, ili tri godine sa vjerovatnoćom od 10 posto, 60 posto, odnosno 30 posto. Sljedeći primjer pokazuje obračunavanje očekivane sadašnje vrijednosti u toj situaciji.

Sadašnja vrijednost od 1.000 v.j. za 1.g. sa 5%	952,38 v.j.	
Vjerovatnoća	<u>10,00%</u>	95,24 v.j.
Sadašnja vrijednost od 1.000 v.j. za 2.g. sa 5,25%	902,73 v.j.	
Vjerovatnoća	<u>60,00%</u>	541,64 v.j.
Sadašnja vrijednost od 1.000 v.j. za 3.g. sa 5,50%	851,61 v.j.	
Vjerovatnoća	<u>30,00%</u>	<u>255,48 v.j.</u>
Očekivana sadašnja vrijednost		<u>892,36 v.j.</u>

A.9 Očekivana sadašnja vrijednost od 892,36 v.j. se razlikuje od tradicionalnog iznosa najbolje procjene od 902,73 v.j. (vjerovatnoća od 60 posto). Tradicionalni obračun sadašnje vrijednosti primijenjen u ovom primjeru zahtijeva odluku o tome koje vrijeme nastanka novčanih tokova koristiti i, u skladu s tim, ne odražava vjerovatnoću drugog vremena nastanka.

A.10 Korištenje vjerovatnoće je suštinski element pristupa očekivanog novčanog toka. Postavlja se pitanje da li pripisivanje vjerovatnoće vrlo subjektivnim procjenama ukazuje na veću preciznost nego što, u stvari, postoji. Međutim, pravilna primjena tradicionalnog pristupa (kao što je opisano u tački A.6) zahtijeva iste procjene i subjektivnost ali bez transparentnog obračuna koji pruža pristup očekivanog novčanog toka.

A.11 Mnoge procjene koje se izrađuju u sadašnjoj praksi neformalno već obuhvataju elemente očekivanih novčanih tokova. Osim toga, računovođe se često suočavaju sa potrebom da mjere imovinu koristeći ograničene informacije o vjerovatnoći mogućih novčanih tokova. Na primjer, računovođa bi se mogao suočiti sa sljedećim situacijama:

- (a) procijenjeni iznos je negdje između 50 v.j. i 250 v.j., ali ni jedan iznos u tom rasponu nije vjerovatniji od nekog drugog iznosa. Na osnovu tih

ograničenih informacija, procijenjeni očekivani novčani tok iznosi 150 v.j.  $[(50 + 250)/2]$ .

- (b) procijenjeni iznos je negdje između 50 v.j. i 250 v.j., a najvjerojatniji iznos je 100 valutnih jedinica. Međutim, nije poznata vjerovatnoća koja se pripisuje svakom iznosu. Na osnovu tih ograničenih informacija, procijenjeni očekivani novčani tok iznosi 133,33 v.j.  $[(50 + 100 + 250)/3]$ .
- (c) procijenjeni iznos će biti 50 v.j. (vjerovatnoća od 10 posto), 250 v.j. (vjerovatnoća od 30 posto), ili 100 v.j. (vjerovatnoća od 60 posto). Na osnovu tih ograničenih informacija, procijenjeni očekivani novčani tok iznosi 140 v.j.  $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$ .

U svakom slučaju, procijenjeni očekivani novčani tok vjerovatno pruža bolju procjenu upotrebne vrijednosti od minimalnog, najvjerojatnijeg ili maksimalnog iznosa, uzetih zasebno.

- A.12 Primjena pristupa očekivanog novčanog toka podložna je ograničenju omjera troškova i koristi. U nekim slučajevima, subjekt može imati pristup obimnim podacima i biti u mogućnosti da izradi više scenarija novčanih tokova. U drugim slučajevima, subjekt neće biti u mogućnosti da izradi ništa više od općih izvještaja o promjenjivosti novčanih tokova bez stvaranja značajnih troškova. Subjekt treba da izbalansira troškove stjecanja dodatnih informacija i dodatnu pouzdanost koju te informacije daju mjerenju.
- A.13 Neki smatraju da tehnike očekivanog novčanog toka nisu prikladne za mjerenje samo jedne stavke ili stavke s ograničenim brojem mogućih ishoda. Oni za primjer navode imovinu sa dva moguća ishoda: s vjerovatnoćom od 90 posto da će novčani tok iznositi 10 v.j. i s vjerovatnoćom od 10 posto da će novčani tok iznositi 1.000 valutnih jedinica. Oni primjećuju da je očekivani novčani tok u tom primjeru 109 v.j. i upućuju kritiku da taj rezultat ne predstavlja ni jedan od iznosa koji bi na kraju mogao biti plaćen.
- A.14 Tvrdnje poput ove koja je upravo navedena odražavaju osnovno neslaganje oko cilja mjerenja. Ako je cilj akumuliranje troškova koji će nastati, očekivani novčani tokovi možda i neće uroditi reprezentativnom i vjernom procjenom očekivanog troška. Međutim, ovaj Standard se odnosi na mjerenje nadoknativog iznosa imovine. Nadoknativni iznos u ovom primjeru vjerovatno neće biti 10 v.j., iako je to najvjerojatniji novčani tok. Razlog je taj što mjerenje 10 v.j. ne uključuje neizvjesnost novčanog toka prilikom mjerenja imovine. Umjesto toga, neizvjesni novčani tok se prezentira kao da se radi o sigurnom novčanom toku. Ni jedan racionalan subjekt neće prodati imovinu s takvim obilježjima za 10 valutnih jedinica.

## Diskontna stopa

- A.15 Koji god pristup da subjekt usvoji za mjerenje upotrebne vrijednosti imovine, kamatne stope koje se koriste za diskontiranje novčanih tokova ne bi trebale odražavati rizike za koje su procijenjeni novčani tokovi usklađeni. U suprotnom će se efekt nekih pretpostavki računati dva puta.
- A.16 Kada stopa specifična za datu imovinu nije direktno dostupna na tržištu, subjekt za procjenjivanje diskontne stope koristi zamjensku stopu. Svrha je da se odredi, koliko je to moguće, tržišna procjena:

- (a) vremenske vrijednosti novca za periode do kraja korisnog vijeka upotrebe imovine; i
  - (b) faktora (b), (d) i (e) opisanih u tački A.1, u mjeri u kojoj ti faktori nisu uzrokovali usklađenja prilikom računanja procijenjenih novčanih tokova.
- A.17 Kao početnu tačku u vršenju takve procjene, subjekt može uzeti u obzir sljedeće stope:
- (a) ponderirani prosječni trošak kapitala subjekta, određen korištenjem tehnika kao što je model određivanja cijene uloženog kapitala (CAPM);
  - (b) inkrementalnu stopu pozajmljivanja subjekta; i
  - (c) ostale tržišne stope pozajmljivanja.
- A.18 Međutim, ove stope se moraju uskladiti:
- (a) da bi odrazile način na koji bi tržište ocijenilo posebne rizike povezane s procijenjenim novčanim tokovima imovine; i
  - (b) da bi se isključili rizici koji nisu relevantni za procijenjene novčane tokove imovine ili za koje su procijenjeni novčani tokovi usklađeni.
- Potrebno je uzeti u obzir rizike kao što su rizik povezan s određenom državom, valutni rizik i cjenovni rizik.
- A.19 Diskontna stopa je nezavisna od strukture kapitala subjekta i načina na koji je subjekt finansirao nabavku imovine, zato što budući novčani tokovi za koje se očekuje da će proizaći od imovine ne zavise od načina na koji je subjekt finansirao nabavku imovine.
- A.20 U tački 55. se zahtijeva da korištena diskontna stopa bude stopa prije oporezivanja. Prema tome, kad je osnovica korištena za procjenu diskontne stope, stopa nakon oporezivanja, ta osnovica se usklađuje da odrazi stopu prije oporezivanja.
- A.21 Subjekt obično koristi samo jednu diskontnu stopu za procjenjivanje upotrebne vrijednosti imovine. Međutim, subjekt koristi zasebne diskontne stope za različite buduće periode kad je upotrebna vrijednost osjetljiva na razlike u rizicima za različite periode ili na ročnu strukturu kamatnih stopa.

**Dodatak B**  
**Izmjene MRS 16**

[Izmjene nisu primjenjive na zahtjeve]



## Dodatak C

### Testiranje jedinica koje generiraju novac sa goodwillom i udjelima bez prava kontrole na umanjenje vrijednosti

*Ovaj dodatak je sastavni dio Standarda.*

- C.1 U skladu s MSFI 3 (revidiranim 2008. godine), stjecalac mjeri i priznaje goodwill od datuma stjecanja kao višak iznosa pod (a) u odnosu na iznos pod (b):
- (a) zbir:
    - (i) prenesene naknade za stjecanje mjerene u skladu sa MSFI 3, što općenito zahtijeva mjerenje fer vrijednosti na datum stjecanja;
    - (ii) iznosa svakog udjela bez prava kontrole u stečenom subjektu mjenjenog u skladu s MSFI 3; i
    - (iii) u poslovnom spajanju ostvarenom u fazama, fer vrijednost prethodnog učešća stjeccaoca u kapitalu stečenog subjekta na datum stjecanja;
  - (b) neto iznosi prepoznatljive stečene imovine i preuzetih obaveza mjenjenih na datum stjecanja u skladu sa MSFI 3.

### Raspoređivanje goodwilla

- C.2 U tački 80. ovog Standarda se zahtijeva da se goodwill stečen u poslovnom spajanju raspoređi na svaku jedinicu subjekta koja generira novac, ili na grupe jedinica koje generiraju novac, za koje se očekuje da će ostvariti novac od sinergija tog spajanja, bez obzira na to jesu li druga imovina ili obaveze stečenog subjekta raspoređene na te jedinice ili grupe jedinica. Moguće je da neke sinergije koje proizlaze iz poslovnog spajanja budu raspoređene na jedinicu koja generira novac u kojoj udio bez prava kontrole nema udio.

### Testiranje na umanjenje vrijednosti

- C.3 Testiranje na umanjenje vrijednosti podrazumijeva upoređivanje nadoknadivog iznosa jedinice koja generira novac s njenom knjigovodstvenom vrijednošću.
- C.4 Ako subjekt udio bez prava kontrole mjeri kao svoj proporcionalni udio u neto prepoznatljivoj imovini zavisnog subjekta na datum stjecanja, a ne po fer vrijednosti, goodwill pripisiv udjelima bez prava kontrole se uključuje u nadoknadivi iznos povezane jedinice koja generira novac, ali se ne priznaje u konsolidiranim finansijskim izvještajima matičnog subjekta. Zbog toga je subjekt dužan povećati knjigovodstvenu vrijednost goodwilla raspoređenog na tu jedinicu kako bi uključio goodwill pripisiv udjelu bez prava kontrole. Tako usklađena knjigovodstvena vrijednost se zatim upoređuje sa nadoknadivim iznosom jedinice koja generira novac da bi se utvrdilo je li došlo do umanjenja njene vrijednosti.

## Raspoređivanje gubitka od umanjenja vrijednosti

- C.5 U tački 104. se zahtijeva da se svaki identificirani gubitak od umanjenja vrijednosti rasporedi tako da se prvo umani knjigovodstvena vrijednost goodwilla raspoređenog na datu jedinicu, a zatim na ostalu imovinu te jedinice proporcionalno, na osnovu knjigovodstvene vrijednosti svake pojedinačne imovine u toj jedinici.
- C.6 Ako je neki zavisni subjekt, ili dio zavisnog subjekta, sa udjelom bez prava kontrole sâm po sebi jedinica koja generira novac, gubitak od umanjenja vrijednosti se raspoređuje između matičnog subjekta i udjela bez prava kontrole po istoj osnovi po kojoj se raspoređuje dobit ili gubitak.
- C.7 Ako je neki zavisni subjekt, ili dio zavisnog subjekta, sa udjelom bez prava kontrole dio veće jedinice koja generira novac, gubici od umanjenja vrijednosti goodwilla se raspoređuju na dijelove jedinice koja generira novac koji imaju udio bez prava kontrole i na dijelove koji ga nemaju. Gubici od umanjenja vrijednosti se trebaju rasporediti na dijelove jedinice koja generira novac po osnovu:
- relativnih knjigovodstvenih vrijednosti goodwilla tih dijelova prije umanjenja vrijednosti, u mjeri u kojoj se to umanjenje vrijednosti odnosi na goodwill u jedinici koja generira novac; i
  - relativnih knjigovodstvenih vrijednosti neto prepoznatljive imovine tih dijelova prije umanjenja vrijednosti, u mjeri u kojoj se to umanjenje vrijednosti odnosi na prepoznatljivu imovinu u jedinici koja generira novac. Svako takvo umanjenje vrijednosti se raspoređuje na imovinu dijelova svake jedinice proporcionalno, na osnovu knjigovodstvene vrijednosti svake pojedinačne imovine u tom dijelu.
- U onim dijelovima koji imaju udio bez prava kontrole, gubitak od umanjenja vrijednosti se raspoređuje između matičnog subjekta i udjela bez prava kontrole po istoj osnovi po kojoj se raspoređuje dobit ili gubitak.
- C.8 Ako se neki gubitak od umanjenja vrijednosti, pripisiv udjelu bez prava kontrole, odnosi na goodwill koji nije priznat u konsolidiranim finansijskim izvještajima matičnog subjekta (vidjeti tačku C.4), to umanjenje vrijednosti se ne priznaje kao gubitak od umanjenja vrijednosti goodwilla. U takvim slučajevima, samo onaj gubitak od umanjenja vrijednosti koji se odnosi na goodwill koji je raspoređen na matični subjekt se priznaje kao gubitak od umanjenja vrijednosti goodwilla.
- C-9 U Ilustrativnom primjeru 7 se prikazuje testiranje na umanjenje vrijednosti jedinice koja generira novac sa goodwillom koja nije u potpunom vlasništvu.