

Međunarodni računovodstveni standard 37

Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina

Cilj

Cilj ovog Standarda je obezbijediti da se odgovarajući kriteriji priznavanja i osnove mjerenja primjenjuju na rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalnu imovinu i da se u bilješkama uz finansijske izvještaje objavljuje dovoljno informacija kako bi se korisnicima omogućilo razumijevanje njihove prirode, rokova i iznosa.

Djelokrug

1. **Ovaj Standard primjenjuju svi subjekti pri računovodstvenom obuhvatanju rezervisanja, potencijalnih obaveza i potencijalne imovine, osim onih koji su:**
 - (a) **proizašli iz izvršnih ugovora, osim u slučajevima kada je ugovor štetan; i**
 - (b) [brisan]
 - (c) **u djelokrugu drugog Standarda.**
2. Ovaj Standard se ne primjenjuje na finansijske instrumente (uključujući garancije) koji su u djelokrugu MRS 39 – *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.
3. Izvršni ugovori su ugovori u kojima nijedna strana nije izvršila nijednu svoju obavezu, ili su obje strane djelimično izvršile svoje obaveze u jednakoj mjeri. Ovaj Standard se ne primjenjuje na izvršne ugovore osim ako su oni štetni.
4. [brisan]
5. Ako neki drugi Standard obrađuje određeni tip rezervisanja, potencijalnih obaveza ili potencijalne imovine, subjekt primjenjuje taj Standard umjesto ovog Standarda. Na primjer, neke vrste rezervisanja su obrađene u Standardima o:
 - (a) ugovorima o građenju (vidjeti MRS 11 – *Ugovori o građenju*);
 - (b) porezima na dobit (vidjeti MRS 12 – *Porezi na dobit*);
 - (c) najmovima (vidjeti MRS 17 - *Najmovi*). Međutim, s obzirom na to da MRS 17 ne sadrži posebne zahtjeve koji se odnose na poslovne najmove koji su postali štetni, u takvim slučajevima se primjenjuje ovaj Standard;
 - (d) primanjima zaposlenih (vidjeti MRS 19 – *Primanja zaposlenih*);
 - (e) ugovorima o osiguranju (vidjeti MSFI 4 – *Ugovori o osiguranju*). Međutim, ovaj Standard se primjenjuje na rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalnu imovinu osiguravatelja, osim onih koji su proizašli iz njegovih ugovornih obaveza i prava iz ugovora o osiguranju iz djelokruga MSFI 4; i
 - (f) potencijalnoj naknadi stjecatelja u poslovnom spajanju (vidjeti MSFI 3 – *Poslovna spajanja*).

6. Neki iznosi koji se tretiraju kao rezervisanja se mogu odnositi na priznavanje prihoda, na primjer u slučajevima kada subjekt daje garancije u zamjenu za naknadu. Ovaj Standard se ne bavi priznavanjem prihoda. MRS 18 – *Prihodi* identifikira okolnosti u kojima se prihodi priznaju i daje praktična uputstva za primjenu kriterija priznavanja. Ovaj Standard ne mijenja zahtjeve navedene u MRS 18.
7. Ovaj Standard rezervisanja definira kao obaveze neizvjesnog vremena ili iznosa. U nekim državama se izraz “rezerviranje” također koristi u kontekstu stavki kao što su amortizacija, umanjenje vrijednosti imovine i sumnjiva potraživanja: to su usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti imovine i njima se ovaj Standard ne bavi.
8. Drugi Standardi određuju da li se izdaci tretiraju kao imovina ili kao rashodi. Ovaj Standard se ne bavi tim pitanjima. U skladu s navedenim, ovaj Standard ne zabranjuje niti zahtijeva kapitalizaciju troškova koji se priznaju kada je rezerviranje učinjeno.
9. Ovaj Standard se primjenjuje na rezervisanja za restrukturiranja (uključujući prekid poslovanja). U slučajevima kada restrukturiranje odgovara definiciji prekida poslovanja, MSFI 5 – *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* se mogu zahtijevati dodatna objavljanja.

Definicije

10. Sljedeći izrazi se u ovom Standardu koriste u navedenim značenjima:

Rezerviranje je obaveza neizvjesnog vremena ili iznosa.

Obaveza je sadašnja obaveza subjekta proizašla iz prošlih događaja, za čije se izmirenje očekuje da će kod subjekta uzrokovati odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi.

Obavezujući događaj je događaj koji stvara zakonsku ili izvedenu obavezu i koji za posljedicu ima to da subjekt nema nikakvu realnu alternativu osim da tu obavezu izmiri.

Zakonska obaveza je obaveza koja proizlazi iz:

- (a) ugovora (kroz njegove eksplicitne ili implicitne uslove);
- (b) zakonodavstva; ili
- (c) drugih zakonskih propisa.

Izvedena obaveza je obaveza koja proizlazi iz aktivnosti subjekta kada:

- (a) na osnovu ustaljenog obrasca dosadašnje prakse, objavljenih politika ili dovoljno određenog tekućeg izvještaja, subjekt drugim stranama nagovijesti da će prihvatiti određene obaveze; i
- (b) kao rezultat toga, kod tih strana nastane opravdano očekivanje da će subjekt ispuniti te svoje obaveze.

Potencijalna obaveza je:

- (a) moguća obaveza koja proizlazi iz prošlih događaja i čije postojanje može potvrditi samo nastanak ili izostanak jednog

ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta, ili

- (b) sadašnja obaveza koja je proizašla iz prošlih događaja ali se ne priznaje jer:
 - (i) nije vjerovatno da će za izmirenje obaveze biti neophodan odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi; ili
 - (ii) se iznos obaveze ne može izmjeriti s dovoljnom pouzdanošću.

Potencijalna imovina je moguća imovina koja proizlazi iz prošlih događaja i čije postojanje može potvrditi samo nastanak ili izostanak jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta.

Štetni ugovor je ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjavanja ugovornih obaveza premašuju ekonomske koristi koje se od njega očekuju.

Restrukturiranje je program koji planira i kontrolira uprava i koji značajno mijenja:

- (a) djelokrug poslova koje subjekt obavlja; ili
- (b) način na koji se vodi poslovanje.

Rezervisanja i druge obaveze

11. Rezervisanja se mogu razlikovati od ostalih obaveza kao što su obaveze prema dobavljačima i obračunate (ukalkulisane) obaveze, jer je kod rezervisanja prisutna neizvjesnost u pogledu vremena nastanka ili iznosa budućih izdataka potrebnih za njihovo izmirenje. Suprotno tome:

- (a) obaveze prema dobavljačima su obaveze za plaćanje roba ili usluga koje su primljene ili pružene i za koje je primljena faktura ili su formalno dogovoreni s dobavljačem; i
- (b) obračunate (ukalkulisane) obaveze su obaveze za plaćanja roba ili usluga koje su primljene ili pružene ali koje nisu plaćene, za koje nije primljena faktura niti su formalno dogovoreni s dobavljačem, uključujući i iznose obaveza prema zaposlenicima (na primjer, iznosi koji se odnose na obračunata plaćanja za vrijeme godišnjeg odmora). Iako je i kod obračunatih obaveza ponekad neophodno procijeniti iznos ili vrijeme nastanka, neizvjesnost je općenito mnogo manja nego kod rezervisanja.

Obračunate obaveze se često u izvještaju iskazuju u okviru obaveza prema dobavljačima i drugih obaveza, dok se rezervisanja iskazuju zasebno.

Odnos između rezervisanja i potencijalnih obaveza

12. U općem smislu, sva rezervisanja su potencijalna jer je prisutna neizvjesnost vezana za vrijeme nastanka ili iznos. Međutim, u ovom Standardu se termin "potencijalno" koristi za obaveze i imovinu koji nisu priznati zato što njihovo postojanje može potvrditi samo nastanak ili izostanak jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta. Pored toga,

izraz “potencijalna obaveza” se koristi za obaveze koje ne ispunjavaju kriterije priznavanja.

13. Ovaj Standard razlikuje:
- (a) rezervisanja – koja se priznaju kao obaveze (uz pretpostavku da se može napraviti pouzdana procjena) zato što su to sadašnje obaveze vjerovatno je da će za izmirenje tih obaveza biti neophodan odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi; i
 - (b) potencijalne obaveze – koje se ne priznaju kao obaveze zato što suto:
 - (i) moguće obaveze, s obzirom na to da se tek treba potvrditi da li subjekt ima sadašnju obavezu koja bi mogla dovesti do odliva resursa koji sadrže ekonomske koristi; ili
 - (ii) sadašnje obaveze koje ne ispunjavaju kriterije priznavanja navedene u ovom Standardu (ili zato što nije vjerovatno da će za izmirenje tih obaveza biti neophodan odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi, ili zato što se ne može napraviti pouzdana procjena iznosa obaveze).

Priznavanje

Rezervisanja

14. **Rezerviranje se priznaje kada:**
- (a) subjekt ima sadašnju obavezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat nekog prošlog događaja;
 - (b) je vjerovatno da će za izmirenje obaveze biti neophodan odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi; i
 - (c) se može napraviti pouzdana procjena iznosa obaveze.

Rezerviranje se ne priznaje ako ovi uslovi nisu ispunjeni.

Sadašnja obaveza

15. **U rijetkim slučajevima se može desiti da nije jasno postoji li sadašnja obaveza. U tim slučajevima se smatra da je neki prošli događaj stvorio sadašnju obavezu ako je, uzimajući u obzir sve raspoložive dokaze, vjerovatnije da sadašnja obaveza na kraju izvještajnog perioda postoji, nego da ne postoji.**
16. U skoro svim slučajevima će biti jasno da li je neki prošli događaj stvorio sadašnju obavezu. U rijetkim slučajevima, na primjer u parnici, može biti sporno to jesu li se neki događaji desili ili da li ti događaji za posljedicu imaju sadašnju obavezu. U takvom slučaju, subjekt utvrđuje postoji li na kraju izvještajnog perioda sadašnja obaveza uzimajući u obzir sve raspoložive dokaze, uključujući, na primjer, i mišljenje stručnjaka. Razmatrani dokazi uključuju i sve dodatne dokaze iz događaja koji su se desili nakon izvještajnog perioda. Na osnovu takvih dokaza:

- (a) ako je veća vjerovatnoća da sadašnja obaveza na kraju izvještajnog perioda postoji, nego da ne postoji, subjekt priznaje rezerviranje (ako su ispunjeni kriteriji priznavanja); i
- (b) ako je veća vjerovatnoća da sadašnja obaveza na kraju izvještajnog perioda ne postoji, subjekt objavljuje potencijalnu obavezu, osim ako je veoma mala mogućnost odliva resursa koji sadrže ekonomske koristi (vidjeti tačku 86.).

Prošli događaj

17. Prošli događaj koji dovodi do sadašnje obaveze se zove obavezujući događaj. Događaj je obavezujući događaj samo ako subjekt nema realnu alternativu izmirenju obaveze koja je nastala uslijed tog događaja. To je slučaj samo:
 - (a) kada se izmirenje obaveze može zakonski provesti; ili
 - (b) u slučaju izvedene obaveze, kada je događaj (koji može biti postupak subjekta) kod drugih strana stvorio opravdano očekivanje da će subjekt ispuniti tu obavezu.
18. Finansijski izvještaji se bave finansijskim položajem subjekta na kraju izvještajnog perioda, a ne njegovim mogućim budućim položajem. Prema tome, rezerviranje se ne priznaje za troškove koji moraju nastati da bi se poslovalo u budućnosti. Jedina rezervisanja koja se priznaju u izvještaju o finansijskom položaju subjekta su ona koja postoje na kraju izvještajnog perioda.
19. Kao rezervisanja se priznaju samo obaveze proizašle iz prošlih događaja koje postoje nezavisno od budućih postupaka subjekta (npr. njegovog budućeg vođenja poslovanja). Primjeri takvih obaveza su kazne i troškovi saniranja nezakonitog oštećenja okoliša, od kojih će obje, bez obzira na buduće postupke subjekta, dovesti do odliva resursa koji sadrže ekonomske koristi. Slično tome, subjekt priznaje rezerviranje za troškove stavljanja izvan upotrebe naftnog postrojenja ili nuklearne elektrane u visini u kojoj je subjekt obavezan da otkloni štete koje su već nanosene. Nasuprot tome, uslijed komercijalnih pritisaka ili zakonskih zahtjeva subjekt može namjeravati ili biti dužan praviti izdatke kako bi u budućnosti poslovao na određeni način (na primjer, postavljanje dimnih filtera kod određene vrste fabrika). S obzirom na to da subjekt svojim budućim aktivnostima može izbjeći takve buduće izdatke, na primjer promjenom svog načina poslovanja, on nema sadašnju obavezu za taj budući izdatak, te se rezerviranje ne priznaje.
20. Obaveza uvijek uključuje i drugu stranu prema kojoj ta obaveza postoji. Međutim, nije neophodno znati identitet strane prema kojoj postoji obaveza - u stvari, obaveza se može odnositi i na javnost u cjelini. S obzirom na to da obaveza uvijek podrazumijeva preuzimanje obaveze prema drugoj strani, iz toga slijedi da odluka uprave ili odbora ne dovodi do izvedene obaveze na kraju izvještajnog perioda, osim ako su o njoj prije kraja izvještajnog perioda i na dovoljno određen način obaviješteni oni kojih se ta odluka tiče, tako da to kod njih stvara opravdano očekivanje da će subjekt ispuniti svoje obaveze.
21. Događaj koji ne dovodi odmah do obaveze može dovesti do njenog nastanka na kasniji datum, zbog izmjena zakona ili postupaka subjekta (poput dovoljno određene izjave za javnost) koji dovodi do nastanka izvedene obaveze. Na primjer,

u slučaju štete po okoliš ne mora postojati obaveza otklanjanja posljedica. Međutim, izazvano oštećenje će postati obavezujući događaj kada novi zakon zahtijeva otklanjanje štete ili kada subjekt javno prihvati odgovornost za otklanjanje štete na način iz kojeg proizlazi izvedena obaveza.

22. Kada pojedinosti predloženog novog zakona još nisu konačne, obaveza nastaje samo ako je praktično sigurno da će zakon biti usvojen u obliku u kojem je predložen. Za potrebe ovog Standarda, takva obaveza se tretira kao zakonska obaveza. Različite okolnosti koje utječu na usvajanje zakona onemogućavaju da se odredi jedan događaj koji bi donošenje zakona učinio skoro sigurnim. U mnogim slučajevima, nemoguće je biti praktično siguran da će zakon biti donesen sve dok se on ne usvoji.

Vjerovatan odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi

23. Da bi obaveza ispunjavala uslove za priznavanje, pored sadašnje obaveze mora postojati i vjerovatnoća odliva resursa koji sadrže ekonomske koristi za izmirenje te obaveze. Za potrebe ovog Standarda¹, odliv resursa ili neki drugi događaj se smatra vjerovratnim ako je vjerovatnije da će događaj nastati nego da neće, tj. vjerovatnoća da će događaj nastati je veća nego vjerovatnoća da neće. Ako nije vjerovatno da postoji sadašnja obaveza, subjekt objavljuje potencijalnu obavezu, osim u slučajevima kada postoji veoma mala vjerovatnoća da će doći do odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi (vidjeti tačku 86.).
24. Kada postoji nekoliko sličnih obaveza (na primjer, garancije za proizvode ili slični ugovori), vjerovatnoća da će za podmirenje obaveze biti potreban odliv resursa koji sadrži ekonomske koristi se utvrđuje uzimajući u obzir klasu obaveza u cjelini. Iako vjerovatnoća odliva resursa za jednu stavku može biti mala, može postojati velika vjerovatnoća da će neki odliv resursa biti neophodan za podmirenje cijele klase obaveza. U tim slučajevima se priznaje rezerviranje (ako su ispunjeni drugikriteriji priznavanja).

Pouzdana procjena obaveze

25. Korištenje procjena je bitan dio procesa pripreme finansijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost. To se posebno odnosi na rezervisanja koja su po svojoj prirodi neizvjesnija od većine ostalih stavki u izvještaju o finansijskom položaju. Osim u veoma rijetkim slučajevima, subjekt je u mogućnosti da utvrdi raspon mogućih ishoda i stoga može da napravi procjenu obaveze koja je dovoljno pouzdana da se koristi u priznavanju rezervisanja.
26. U veoma rijetkim slučajevima kada se ne može napraviti pouzdana procjena, postoji obaveza koja se ne može priznati. Ta obaveza se objavljuje kao potencijalna obaveza (vidjeti tačku 86.).

¹ Tumačenje riječi "vjerovatno" u ovom Standardu kao "vjerovatnije da će se desiti nego da neće" ne primjenjuje se neophodno i u ostalim standardima.

Potencijalne obaveze

- 27. Subjekt ne priznaje potencijalnu obavezu.**
28. Kao što zahtijeva tačka 86., potencijalna obaveza se objavljuje, osim ako je veoma mala vjerovatnoća da će doći do odlivaresursa koji sadrže ekonomske koristi.
29. Ako je subjekt zajednički i pojedinačno odgovoran za neku obavezu, dio obaveze za koji se očekuje da će ga ispuniti druge strane tretira se kao potencijalna obaveza. Subjekt priznaje rezerviranje za onaj dio obaveze za koji je vjerovatno da će dovesti do odliva resursa koji sadrže ekonomske koristi, osim u iznimno rijetkim okolnostima u kojima nije moguća pouzdana procjena.
30. Potencijalne obaveze mogu se pojaviti na način koji se prvobitno nije očekivao. Stoga se one neprestano procjenjuju kako bi se utvrdilo da li je odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi postao vjerovatan. Ako postane vjerovatno da će za neku stavku, koja je do tada tretirana kao potencijalna obaveza, biti potreban odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi, rezerviranje se priznaje u finansijskim izvještajima onog perioda u kojem je došlo do te promjene vjerovatnoće (osim u izuzetno rijetkim okolnostima kada pouzdana procjena nije moguća).

Potencijalna imovina

- 31. Subjekt ne priznaje potencijalnu imovinu.**
32. Potencijalna imovina obično proizlazi iz neplaniranih ili drugih neočekivanih događaja koji dovode do mogućnosti priliva ekonomskih koristi u subjekt. Primjer za ovo je potraživanje koje subjekt nastoji naplatiti sudskim putem, gdje je ishod neizvjestan.
33. Potencijalna imovina se ne priznaje u finansijskim izvještajima, pošto bi to moglo rezultirati priznavanjem prihoda koji možda nikada neće biti ostvaren. Međutim, kada je ostvarenje prihoda gotovo sigurno, tada s tim povezana imovina nije potencijalna imovina, pa je njeno priznavanje primjereno.
34. Kao što zahtijeva tačka 89., potencijalna imovina se objavljuje kada je priliv ekonomskih koristi vjerovatan.
35. Potencijalna imovina se kontinuirano procjenjuje, kako bi se obezbijedilo da finansijski izvještaji na odgovarajući način odražavaju razvoj događaja. Ako je postalo gotovo sigurno da će doći do priliva ekonomskih koristi, imovina i povezani prihod se priznaju u finansijskim izvještajima onog perioda u kojem je nastala ta promjena. Ako je priliv ekonomskih koristi postao vjerovatan, subjekt objavljuje potencijalnu imovinu (vidjeti tačku 89.).

Mjerenje

Najbolja procjena

- 36. Iznos priznat kao rezerviranje treba biti najbolja procjena izdataka potrebnih za izmirivanje sadašnje obavezana kraju izvještajnog perioda.**
37. Najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obaveze je iznos koji bi subjekt realno platio da izmiri obavezu na kraju izvještajnog perioda, ili da

tu obavezu prenese na treću stranu u tom trenutku. Često je nemoguće ili isuviše skupo da se obaveza izmiri ili prenese na kraju izvještajnog perioda. Međutim, procjena iznosa koji bi subjekt realno platio za izmirivanje ili prenos obaveze predstavlja najbolju procjenu izdataka koji su potrebni za podmirenje sadašnje obaveze na kraju izvještajnog perioda.

38. Procjene ishoda i finansijskog efekta vrši uprava subjekta prosuđivanjem, koristeći kao pomoć iskustva iz sličnih transakcija, a u nekim slučajevima i izvještaja nezavisnih stručnjaka. Dokazi koji se pritom razmatraju uključuju i one dokaze koji proizlaze iz događaja nastalih nakon izvještajnog perioda.
39. Neizvjesnosti povezane s iznosom koji treba priznati kao rezerviranje rješavaju se na različite načine, zavisno od okolnosti. Kada rezerviranje koje je predmet mjerenja obuhvata veliki broj stavki, obaveza se procjenjuje ponderiranjem svih mogućih ishoda s njihovim vjerovatnoćama. Ova statistička metoda procjene naziva se "očekivana vrijednost". Prema tome, rezerviranje će biti različito zavisno od toga da li je vjerovatnoća gubitka nekog iznosa, na primjer, 60 posto ili 90 posto. Kada postoji veliki raspon mogućih ishoda i kada je svaki ishod jednako vjerovatan kao i bilo koji drugi, koristi se srednja vrijednost svih ishoda iz tog raspona.

Primjer

Subjekt prodaje robu uz garanciju prema kojoj se kupcima pokrivaju troškovi popravki eventualnih tvorničkih nedostataka koji se otkriju roku od šest mjeseci nakon datuma kupovine. Ako bi se u svim prodatim proizvodima pronašli manji nedostaci, nastali bi troškovi popravki u iznosu od 1 milion. Ako bi se u svim prodatim proizvodima pronašli veći nedostaci, nastali bi troškovi popravki u iznosu od 4 miliona. Prošla iskustva i buduća očekivanja subjekta ukazuju na to da u sljedećoj godini 75 posto prodate robe neće imati nedostatke, da će 20 posto prodate robe imati manje nedostatke, dok će 5 posto prodate robe imati veće nedostatke. U skladu s tačkom 24., vjerovatnoću odliva subjekt procjenjuje za sve garancijske obaveze kao cjelinu.

Očekivani iznos troškova popravki je:

$$(75\% \text{ od nula}) + (20\% \text{ od 1 milion}) + (5\% \text{ od 4 miliona}) = 400.000$$

40. Kada se vrši mjerenje za samo jednu obavezu, najvjerovatniji ishod za tu obavezu može biti najbolja procjena. Međutim, čak i u takvom slučaju, subjekt razmatra i druge moguće ishode. Ako su drugi mogući ishodi ili većinom viši ili većinom niži od najvjerovatnijeg ishoda, najbolja će procjena biti viši ili niži iznos. Na primjer, ako subjekt mora da otkloni ozbiljni nedostatak u glavnom postrojenju koje je izgrađeno za kupca, najvjerovatniji ishod može biti da popravak uspije u prvom pokušaju uz troškove u iznosu od 1.000, ali ako postoji značajni izgledi da će biti potrebni dodatni pokušaji otklanjanja tog kvara, rezervira se veći iznos.
41. Rezerviranje se mjeri prije oporezivanja, dok se na porezne posljedice rezervisanja i promjene u njima primjenjuje MRS 12.

Rizici i neizvjesnosti

42. **Da bi se izvršila najbolja procjena rezervisanja, potrebno je uzeti u obzir rizike i neizvjesnosti koji neizbježno prate mnoge događaje i okolnosti.**
43. Rizik predstavlja varijabilnost ishoda. Usklađivanje rizika može povećati izmjereni iznos obaveze. Potreban je oprez kod prosuđivanja u uslovima neizvjesnosti, kako prihodi ili imovina ne bi bili precijenjeni, a rashodi ili obaveze podcijenjeni. Međutim, neizvjesnost ne opravdava stvaranje prekomjernih rezervisanja ili namjerno precjenjivanje obaveza. Na primjer, ako se projicirani troškovi naročito nepovoljnog ishoda oprezno procjenjuju, taj ishod se onda ne tretira namjerno kao vjerovatniji nego što je to realno slučaj. Potreban je oprez da bi se izbjeglo dupliciranje usklađivanja za rizike i neizvjesnosti uz posljedično precjenjivanje rezervisanja.
44. Neizvjesnosti koje su vezane za iznos izdataka se objavljuju u skladu s tačkom 85.(b).

Sadašnja vrijednost

45. **Ako je efekat vremenske vrijednosti novca značajan, iznos rezervisanja treba biti sadašnja vrijednost očekivanih izdataka potrebnih za izmirivanje obaveze.**
46. S obzirom na vremensku vrijednost novca, rezervisanja koja se odnose na novčane odliva koji nastaju ubrzo nakon izvještajnog perioda su veća nego ona kada novčani odlivi istog iznosa nastanu kasnije. Stoga se rezervisanja diskontiraju onda kad je efekat značajan.
47. **Diskontna stopa (ili stope) je stopa (ili stope) prije oporezivanja, koja odražava tekuću tržišnu procjenu vremenske vrijednosti novca i rizika koji su specifični za predmetnu obavezu. Diskontna stopa (stope) ne odražava rizike za koje su usklađene procjene budućih novčanih tokova.**

Budući događaji

48. **Budući događaji koji mogu utjecati na iznos potreban za izmirivanje obaveze se odražavaju na iznos rezervisanja ako postoji dovoljno objektivnih dokaza da će ti događaji i nastati.**
49. Očekivani budući događaji mogu biti posebno značajni pri mjerenju rezervisanja. Na primjer, subjekt može smatrati da će troškove uređenja nekog terena na kraju njegovog korištenja biti niži zbog budućih promjena u tehnologiji. Priznati iznos odražava razumno očekivanje tehnički kvalifikovanih, objektivnih promatrača, uzimajući u obzir sve raspoložive podatke o tehnologiji koja će biti raspoloživa u vrijeme uređenja. Prema tome je primjereno uključiti, na primjer, očekivano smanjenje troškova povezano s većim iskustvom u primjeni postojeće tehnologije ili očekivane troškove primjene postojeće tehnologije na veće ili složenije poslove uređenja od onih koji su ranije vršeni. Međutim, subjekt ne predviđa razvoj potpuno novih tehnologija uređenja, osim kada za to postoji dovoljno objektivnih dokaza.

50. Pri mjerenju postojeće obaveze uzimaju se u obzir efekti mogućeg novog zakona, ako postoji dovoljno objektivnih dokaza da je sigurno da će on zaista biti i usvojen. Različite okolnosti koje nastaju u praksi čine nemogućim da se precizira neki pojedinačni događaj koji će dati dovoljno objektivnih dokaza u svim slučajevima. Potreban je dokaz i o tome šta će zakon zahtijevati i da li je skoro sigurno da će on u dogledno vrijeme biti usvojen i primijenjen. U mnogim slučajevima, takvi dovoljni objektivni dokazi ne postoje sve dok se novi zakon ne usvoji.

Očekivano otuđenje imovine

51. **Dobici od očekivanog otuđenja imovine se ne uzimaju u obzir pri mjerenju rezervisanja.**
52. Dobici od očekivanog otuđenja imovine se ne uzimaju u obzir prilikom mjerenja rezervisanja, čak i ako je otuđenje usko povezano sa događajem iz kojeg je rezerviranje proizašlo. Umjesto toga, subjekt dobitke od očekivanih otuđenja priznaje u vrijeme koje određuje onaj Standard u čijem je djelokrugu imovina koja je u pitanju.

Refundacije

53. **Kada se očekuje da će druga strana refundirati dio ili sve izdatke potrebne za izmirenje rezervisanja, refundacija se priznaje onda, i samo onda kada je praktično sigurno da će refundacija biti primljena ako subjekt izmiri obavezu. Refundacija se tretira kao posebna imovina. Iznos priznat za refundaciju ne smije da premašuje iznos rezervisanja.**
54. **U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, trošak povezan sa rezerviranjem se može prezentirati umanjen za iznos priznat za refundaciju.**
55. Subjekt ponekad može očekivati da će druga strana platiti dio ili sve izdatke koji su potrebni da se izmiri rezerviranje (na primjer, na osnovu ugovora o osiguranju, klauzule o nadoknadi štete ili garancije proizvođača). Ta druga strana može ili refundirati iznose koje je platio subjekt ili direktno platiti te iznose.
56. U većini slučajeva, subjekt ostaje odgovoran za cijeli iznos, tako da će morati da izmiri ukupni iznos ako treća strana iz bilo kojih razloga taj iznos ne plati. U takvoj situaciji, rezerviranje se priznaje za puni iznos obaveze, a posebna imovina za očekivanu refundaciju se priznaje samo ako je praktično sigurno da će refundacija biti primljena ako subjekt izmiri obavezu.
57. U nekim slučajevima, subjekt neće biti odgovoran za troškove o kojima se radi ako ih treća strana ne plati. U takvom slučaju, subjekt nema obavezu za takve troškove i oni se ne uključuju u rezerviranje.
58. Kao što je navedeno u tački 29., obaveza za koju je subjekt zajednički i pojedinačno odgovoran je potencijalna obaveza u visini u kojoj se očekuje da će obavezu izmiriti druge strane.

Promjene rezervisanja

59. Rezervisanja se preispituju na kraju svakog izvještajnog perioda i uskladuju tako da odražavaju najbolju sadašnju procjenu. Ako više nije vjerovatno da će podmirivanje obaveze zahtijevati odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi, rezerviranje se stornira.
60. Ako je izvršeno diskontiranje, knjigovodstvena vrijednost rezervisanja se povećava u svakom periodu, kako bi se odrazio protok vremena. Ovo povećanje se priznaje kao trošak pozajmljivanja.

Upotreba rezervisanja

61. Rezerviranje se koristi samo za izdatke za koje je rezerviranje prvobitno priznato.
62. Iz rezervisanja se mogu pokriti samo oni izdaci na koje se odnosi prvobitno rezervisanje. Pokriće bilo kojih izdataka iz rezervisanja koje je početno bilo priznato za neke druge namjene bi prikriilo utjecaj dva različita događaja.

Primjena pravila za priznavanje i mjerenje

Budući poslovni gubici

63. Za buduće poslovne gubitke se ne priznaje rezerviranje.
64. Budući poslovni gubici ne zadovoljavaju definiciju obaveze iz tačke 10. i opće kriterije za priznavanje propisane zarezervisanjaiz tačke 14.
65. Očekivanje budućih poslovnih gubitaka je pokazatelj da vrijednost određene imovine poslovanja može biti umanjena. Subjekt tu imovinu testira na umanjenje vrijednosti u skladu s MRS 36 – *Umanjenje vrijednosti imovine*.

Štetni ugovori

66. Akosubjekt ima ugovor koji je štetan, sadašnja obaveza prema ugovoru se priznaje i mjeri kao rezerviranje.
67. Mnogi ugovori (na primjer, neke rutinske narudžbe dobavljačima) se mogu otkazati bez plaćanja naknade drugoj strani, te stoga tada i ne postoji obaveza. Drugi ugovori uređuju prava i obaveze za svaku ugovornu stranu. Ako zbog događaja neki takav ugovor postane štetan, taj ugovor ulazi u djelokrug ovog Standarda ipostoji obaveza koja se priznaje. Izvršni ugovori koji nisu štetni su izvan djelokruga ovog Standarda.
68. Ovaj Standard štetni ugovor definira kao ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjenja obaveza prema tom ugovoru premašuju ekonomske koristi za koje se očekuje da će biti primljene. Neizbježni troškovi prema ugovoru odražavaju najmanji neto trošak raskida ugovora, koji je ili trošak njegovog ispunjenja ili svake naknade ili kazne koja nastaje zbog neispunjenja ugovora, zavisno od toga koji je iznos niži.

69. Prije utvrđivanja zasebnog rezervisanja za štetni ugovor, subjekt priznaje svaki gubitak od umanjenja vrijednosti koji je nastao na imovini koja je predmet tog ugovora (vidjeti MRS 36 - *Umanjenje vrijednosti imovine*).

Restrukturiranje

70. Slijede primjeri događaja koji se mogu svrstati pod definiciju restrukturiranja:
- (a) prodaja ili prestanak dijela poslovanja;
 - (b) zatvaranje poslovnih lokacija u zemlji ili regiji, ili premještanje poslovnih aktivnosti iz jedne zemlje ili regije u drugu;
 - (c) promjene u strukturi uprave, na primjer, ukidanje jednog nivoa uprave; i
 - (d) suštinske reorganizacije koje imaju značajan efekat na prirodu i fokus poslovanja subjekta.
71. Rezervisanja za troškove restrukturiranja se priznaju samo ako su ispunjeni opšti kriteriji za priznavanje rezervisanja utvrđeni u tački 14. Tačke 72.-83. uređuju kako se opšti kriteriji za priznavanje primjenjuju za restrukturiranja.
72. **Izvedena obaveza za restrukturiranje nastaje samo kada subjekt:**
- (a) **ima detaljan formalni plan za restrukturiranje u kojem utvrđuje najmanje:**
 - (i) **poslovanje ili dio poslovanja na koji se odnosi;**
 - (ii) **glavne lokacije na kojima se provodi;**
 - (iii) **lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenih kojima će biti isplaćena naknada zbog prestanka radnog odnosa;**
 - (iv) **izdatke koji će biti preduzeti; i**
 - (v) **kada će plan biti proveden; i**
 - (b) **kod strana na koje restrukturiranje utječe stvori opravdana očekivanja da će ga provesti tako što započne provođenje tog plana ili im saopšti njegova glavna obilježja.**
73. Dokaz da je subjekt započeo provođenje plana restrukturiranja može biti, na primjer, demontaža postrojenja, prodaja imovine ili javno objavljivanje glavnih obilježja plana. Javno objavljivanje detaljnog plana restrukturiranja predstavlja izvedenu obavezu da se restrukturiranje izvrši samo ako je objavljivanje izvršeno na takav način i sa dovoljno detalja (tj. navođenjem glavnih obilježja plana) da to kod drugih strana kao što su kupci, dobavljači i zaposleni (ili njihovi predstavnici) stvara opravdano očekivanje da će subjekt restrukturiranje provesti.
74. Da bi plan restrukturiranja ispunjavao uslov da se može smatrati izvedenom obavezom u momentu njegovog saopštavanja stranama na koje taj plan utječe, početak njegovog provođenja treba biti planiran što je moguće prije, a završetak u onom roku u kojem nije vjerovatno da će doći do značajnih promjena tog plana. Ako se očekuje će se početak restrukturiranja dugo odgađati ili da će restrukturiranje trajati nerazumno dugo, vjerovatno je da plan neće stvoriti opravdano očekivanje drugih strana prema kojima je subjekt preuzeo obavezu

restrukturiranja, pošto vremenski odmak ostavlja mogućnost da subjekt promijeni svoje planove.

75. Odluka da se izvrši restrukturiranje koju uprava ili odbor donese prije kraja izvještajnog perioda ne dovodi do izvedene obaveze na kraju izvještajnog perioda, osim ako je subjekt prije kraja izvještajnog perioda:
- (a) počeo da provodi plan restrukturiranja; ili
 - (b) saopštio glavna obilježja plana stranama na koje ono utječe na dovoljno određen način da kod njih stvori opravdano očekivanje da će subjekt provesti restrukturiranje.

Ako subjekt tek nakon kraja izvještajnog perioda počne provoditi plan restrukturiranja ili saopšti njegova glavna obilježja onima na koje taj plan utječe, treba izvršiti objavljivanje u skladu s MRS 10 - *Događaji nakon izvještajnog perioda*, ako je restrukturiranje značajno i ako bi njegovo neobjavljivanje moglo utjecati na ekonomske odluke koje korisnici donose na osnovu finansijskih izvještaja.

76. Iako izvedena obaveza ne nastaje samo odlukom uprave, obaveza može proizaći iz drugih ranijih događaja zajedno s takvom odlukom. Na primjer, pregovori sa predstavnicima zaposlenih o isplati otpremnina ili sa kupcima za prodaju dijela poslovanja mogu se zaključiti samo nakon odobrenja odbora. Onda kada je to odobrenje dobijeno i saopšteno drugim stranama, subjekt ima izvedenu obavezu da izvrši restrukturiranje, ako su ispunjeni uslovi iz tačke 72.
77. U nekim državama, konačnu nadležnost ima odbor u koji su, osim menadžmenta, uključeni i članovi koji zastupaju drugačije interese (npr. predstavnici zaposlenih), ili je prije konačne odluke uprave potrebno obavijestiti takve predstavnike. Budući da odluka takvog odbora uključuje i njeno saopštavanje tim predstavnicima, to može stvoriti izvedenu obavezu za izvršenje restrukturiranja.
78. **Obaveza za prodaju dijela poslovanja ne nastaje sve dok se subjekt ne obaveže da će izvršiti prodaju, tj. dok ne postoji obavezujući ugovor o prodaji.**
79. Čak i kada je subjekt donio odluku o prodaji dijela svog poslovanja i javno je saopštio, on se ne može obavezati na prodaju sve dok se ne identificira kupac i dok ne postoji obavezujući ugovor o prodaji. Sve dok nema obavezujućeg ugovora o prodaji, subjekt može promijeniti svoje mišljenje i zapravo će morati da preduzme druge radnje ako ne može pronaći kupca pod prihvatljivim uslovima. Kada je prodaja dijela poslovanja predviđena kao dio restrukturiranja, imovina tog poslovanja se testira na umanjenje vrijednosti, u skladu sa MRS 36. Kada je prodaja samo jedan dio restrukturiranja, izvedena obaveza za druge dijelove restrukturiranja može nastati i prije nego što dođe do obavezujućeg ugovora o prodaji.
80. **Rezervisanja za restrukturiranje uključuju samo izdatke koji direktno proizlaze iz restrukturiranja, a to su oni koji ispunjavaju oba sljedeća uslova:**
- (a) **obavezno proizlaze iz restrukturiranja; i**
 - (b) **nisu povezani sa tekućim aktivnostima subjekta.**

81. Rezervisanja za restrukturiranje ne uključuju troškove kao što su:
- (a) prekvalifikacija i premještanje osoblja koje nastavlja s radom;
 - (b) marketing; ili
 - (c) ulaganje u nove sisteme i mreže distribucije.
- Ovi izdaci se odnose na buduće vođenje poslovanja te nisu obaveze za restrukturiranje na kraju izvještajnog perioda. Takvi izdaci se priznaju na isti način kao da nastaju nezavisno od restrukturiranja.
82. Budući poslovni gubici koji se mogu identificirati do datuma restrukturiranja se ne uključuju u rezerviranje, osim kada se odnose na štetni ugovor kako je definirano u tački 10.
83. Kao što se zahtijeva u tački 51., dobiti od očekivanog otuđenja imovine se ne uzimaju u obzir pri mjerenju rezervisanja za restrukturiranje, čak i ako je prodaja imovine predviđena kao dio restrukturiranja.

Objavlivanje

84. Za svaku klasu rezervisanja subjekt objavljuje:
- (a) knjigovodstvenu vrijednost na početku i na kraju perioda;
 - (b) dodatna rezervisanja izvršena unutar perioda, uključujući povećanja postojećih rezervisanja;
 - (c) iskorištene iznose (tj. koji su nastali i odobreni na teret rezervisanja) tokom perioda;
 - (d) neiskorištene iznose koji su stornirani tokom perioda; i
 - (e) povećanja diskontovanog iznosa tokom perioda koja su proizašla iz protoka vremena i efekta svakepromjene diskontne stope.
- Uporedne informacije se ne zahtijevaju.
85. Za svaku klasu rezervisanja subjekt objavljuje sljedeće:
- (a) kratak opis prirode obaveze i očekivano vrijeme svih proizašlih odliva ekonomskih koristi;
 - (b) pokazatelj neizvjesnosti u vezi iznosa ili vremena tih odliva. Ako je potrebno obezbijediti odgovarajuće podatke, subjekt objavljuje glavne pretpostavke u vezi budućih događaja, kako je navedeno u tački 48.; i
 - (c) iznos svake očekivane refundacije uz navođenje svih iznosa imovine koji su priznati za tu očekivanu refundaciju.
86. Osim ako je mogućnost bilo kakvog odliva radi izmirenja veoma mala, subjekt za svaku klasu potencijalnih obaveza na kraju izvještajnog perioda objavljuje kratak opis prirode potencijalne obaveze, i ako je izvodljivo:
- (a) procjenu njenog finansijskog efekta, izmjerenog u skladu s tačkama 36.-52.;

- (b) pokazatelj neizvjesnosti vezanih za iznos ili vrijeme svakog odliva; i**
- (c) mogućnost bilo kakve refundacije.**

87. Prilikom određivanja koja se rezervisanja ili potencijalne obaveze mogu objediniti u jednu klasu, neophodno je razmotriti da li je priroda tih stavki dovoljno slična da bi bile iskazane zajedno u jednom izvještaju ispunjavajući zahtjeve tačaka 85.(a), 85.(b), 86.(a) i 86.(b). Prema tome, može biti primjereno da se iznosi koja se odnose na garancije za različite proizvode tretiraju kao jedna klasa rezervisanja, ali ne bi bilo primjereno da se kao jedna klasa tretiraju i iznosi koji se odnose na uobičajene garancije i iznosi koji su predmet sudskih postupaka.
88. Ako i rezerviranje i potencijalna obaveza nastaju iz istog spleta okolnosti, subjekt vrši objavljivanja u skladu sa tačkama 84.-86., na način da prikaže povezanost između tog rezervisanja i te potencijalne obaveze.
89. **Ako je priliv ekonomskih koristi vjerovatan, subjekt objavljuje kratak opis prirode potencijalne imovine na kraju izvještajnog perioda, a ako je izvodljivo, i procjenu njihovih finansijskih efekata, mjerenih prema principima koji su navedeni za rezervisanja u tačkama 36.-52.**
90. Važno je da se u objavljivanju potencijalne imovine izbjegne navođenje na pogrešne zaključke o vjerovatnosti nastanka prihoda.
91. **Kada objavljivanje bilo kojih informacija propisanih u tačkama 86.-89. nije izvodljivo, tu činjenicu je potrebno navesti.**
92. **Objavljivanje neke ili svih informacija koje se zahtijevaju u tačkama 84.-89., u veoma rijetkim slučajevima, može ozbiljno ugroziti položaj subjekta u sporovima sa drugim stranama koji se vode u vezi s rezerviranjem, potencijalnom obavezom ili potencijalnom imovinom. U takvim slučajevima subjekt nije dužan da objavi te informacije, ali jeste dužan da objavi opštu prirodu spora, zajedno s činjenicom da te informacije nisu objavljene i razlogom za njihovo neobjavljivanje.**

Prelazne odredbe

93. **Efekat usvajanja ovog Standarda na datum njegovog stupanja na snagu (ili ranije) se treba iskazati kao usklađivanje početnog stanja zadržane dobiti u onom izvještajnom periodu u kojem se ovaj Standard prvi put primjenjuje. Subjekti se podstiču, ali se od njih ne zahtijeva, da usklade početno stanje zadržane dobiti za najraniji prezentirani period i da preprave uporedne informacije. Ako se uporedne informacije ne prepravljaju, subjekt treba da objavi tu činjenicu.**
94. [brisan]

Datum stupanja na snagu

95. Ovaj Standard stupa na snagu za godišnje finansijske izvještaje koji pokrivaju periode koji počinju na dan 1. jula 1999. godine ili nakon toga. Podstiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na periode koji počinju prije 1. jula 1999., dužan je da objavi tu činjenicu.

96. [brisano]
97. *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
98. *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
99. *Godišnjim poboljšanjima MSFI - ciklus 2010.–2012., objavljenim u decembru 2013. godine, izmijenjena je tačka 5.kao posljedica izmjena i dopuna MSFI 3 – Poslovna spajanja. Subjekt je dužan tu izmjenu primjenjivati prospektivno na ona poslovna spajanja na koje se primjenjuje izmjena MSFI 3.*
100. *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
101. *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*