

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 36

Umanjenje imovine

Cilj

1. Cilj je ovoga Standarda propisati postupke koje će subjekt primijeniti kako bi osigurao da se imovina iskazuje u visini koja nije viša od nadoknadivog iznosa. Neko se imovina iskazuje u iznosu većem od nadoknadivog iznosa ako knjigovodstvena vrijednost prelazi iznos koji se treba nadoknaditi upotrebom ili prodajom sredstva. U tom se slučaju opisuje da je imovina umanjeno i ovaj Standard zahtijeva da se prizna gubitak od umanjenja imovine. Standard također određuje kada subjekt treba poništiti gubitak od umanjenja imovine te propisuje određena objavljivanja toga.

Djelokrug

2. Ovaj se Standard primjenjuje u računovodstvu za umanjene sve imovine, osim:
 - a) zaliha (vidjeti MRS 2 - *Zalihe*),
 - b) imovine koja proizlazi iz ugovora o izgradnji (vidjeti MRS 11 - *Ugovori o izgradnji*),
 - c) odgođene porezne imovine (vidjeti MRS 12 - *Porezi na dobit*),
 - d) imovine koja proizlazi iz naknada zaposlenicima (vidjeti MRS 19 - *Primanja zaposlenika*),
 - e) financijske imovine koja je uključena u djelokrug MRS-a 39 - *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*,
 - f) ulaganja u nekretnine koja se mjeri po fer vrijednosti (vidjeti MRS 40 - *Ulaganje u nekretnine*),
 - g) biološke imovine povezane s poljoprivrednom aktivnošću koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje (vidjeti MRS 41 - *Poljoprivreda*),
 - h) odgođenog troška stjecanja, i nematerijalne imovine, koja proizlazi iz ugovornih prava osiguravatelja po ugovorima o osiguranju uključenima u djelokrug MSFI-a 4 - *Ugovori o osiguranju*, i
 - i) dugotrajne imovine (ili grupe za otuđenje) klasificirane kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI-em 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*.
3. Ovaj se Standard ne odnosi na zalihe, sredstava koja proizlaze iz ugovora o izgradnji, odgođenu poreznu imovinu, imovinu nastalu iz naknade zaposlenima, ili imovinu raspodijeljenu kao imovina namijenjena prodaji (ili uključenu u grupu za otpis svrstanu kao imovina namijenjena prodaji) budući da postojeći Međunarodni računovodstveni standardi primjenjivi na tu imovinu već sadrže određene zahtjeve za priznavanje i mjerenje te imovine.

4. Ovaj se Standard odnosi na financijsku imovinu klasificiranu kao:
- a) ovisni subjekti, definirani u MRS-u 27 - *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*,
 - b) pridruženi subjekti, definirani u MRS-u 28 - *Ulaganja u pridružene subjekte*, i
 - c) zajednički pothvati, definirani u MRS-u 31 - *Udjeli u zajedničkim pothvatima*.
- Za umanjene ostale financijske imovine vidjeti MRS 39.
5. Ovaj se Standard ne primjenjuje na financijsku imovinu uključenu u djelokrug MRS-a 39, investicijsku nekretninu mjerenu po fer vrijednosti u skladu s MRS-om 40, ili biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom aktivnošću koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u skladu s MRS-om 41. Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na imovinu koja se iskazuje u revaloriziranim iznosima (odnosno fer vrijednosti) u skladu s ostalim standardima, kao što je revalorizacijski model iz MRS-a 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*. Utvrđivanje može li revalorizirana imovina biti umanjena ovisi o osnovi za određivanje fer vrijednosti:
- a) ako je fer vrijednost sredstva njegova tržišna vrijednost, jedina razlika između fer vrijednosti sredstva i fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje jesu direktni nastali troškovi za prodaju toga sredstva:
 - i. ako su troškovi prodaje neznatni, nadoknadivi iznos revaloriziranog sredstva je vrlo blizu ili veći od revalorizirane vrijednosti (fer vrijednosti). U ovom slučaju, nakon što su se primijenili zahtjevi revalorizacije, nije za očekivati da će vrijednost revaloriziranog sredstva biti umanjena i nadoknadivi iznos nije potrebno procijeniti, i
 - ii. ako troškovi prodaje nisu neznatni, a fer vrijednost umanjena za troškove prodaje revaloriziranog sredstva niža od njegove fer vrijednosti. Prema tome, vrijednost revaloriziranog sredstva bit će umanjena ako je njegova vrijednost u upotrebi manja od njegove revalorizirane vrijednosti (fer vrijednosti). U ovom slučaju, nakon što su se primijenili zahtjevi revalorizacije, primjenjuje se ovaj Standard da se odredi je li vrijednost sredstva umanjena;
 - b) ako je fer vrijednost sredstva određena na osnovi koja nije tržišna vrijednost, njegova revalorizirana vrijednost (fer vrijednost) može biti viša ili niža od nadoknadivog iznosa. Stoga, nakon što su se primijenili zahtjevi revalorizacije, primjenjuje se ovaj Standard da se odredi je li vrijednost sredstva umanjena.

Definicije

6. U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi s određenim značenjem:
- Aktivno tržište** je tržište na kojem postoje svi sljedeći uvjeti:
- a) predmeti kojima se trguje na tržištu su homogeni,
 - b) u svako se vrijeme mogu pronaći spremni kupci i prodavači, i
 - c) cijene su dostupne javnosti.

Knjigovodstvena vrijednost je vrijednost u kojoj je imovina priznata nakon odbitka akumulirane amortizacije i akumuliranih gubitak od umanjenja.

Jedinica koja stvara novac je najmanja skupina imovine koja se može identificirati a koja stvara novčane tokove od neprekinute upotrebe i koji su uvelike neovisni od novčanih tokova od ostale imovine ili drugih skupina imovine.

Zajednička imovina je imovina, osim goodwilla, koja pridonosi budućim novčanim tokovima jedinica koje stvaraju novac koji su podvrgnute provjeri i drugim jedinicama koje stvaraju novac.

Troškovi otuđenja jesu dodatni troškovi koji se izravno mogu pripisati otuđenju imovine ili jedinice koja stvara novac, ali bez troškova financiranja i poreza na dobit.

Amortizirajući iznos je trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje ovaj trošak u financijskim izvještajima, umanjen za njegov ostatak vrijednosti.

Amortizacija (deprecijacija) je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa neke imovine tijekom njezinog korisnog vijeka uporabe.

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje je iznos za koji se može imovina ili jedinica koja stvara novac prodati između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju

Gubitak od umanjenja je iznos za koji je knjigovodstvena vrijednost imovine ili jedinice koja stvara novac viša od njene nadoknadive vrijednosti.

Nadoknadiva vrijednost imovine ili jedinice koja stvara novac njezina fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ili njezina vrijednost u uporabi, ovisno što je više.

Korisni vijek uporabe je ili:

- a) razdoblje u kojem se očekuje da će subjekt koristiti imovinu, ili
- b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

Vrijednost u uporabi je sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova za koje se očekuje da će pritjecati od imovine ili jedinice koja stvara novac.

Identificiranje sredstva koje može biti umanjeno

7. U točkama 8.–17. navedeno je kada se utvrđuje nadoknadivi iznos. Ovdje se koristi izraz „imovina”, ali se jednako primjenjuje na pojedinu imovinu i jedinicu koja stvara novac. Preostali dio Standarda je strukturiran kako slijedi:
 - a) u točkama 18.–57. su navedeni zahtjevi za mjerenjem nadoknadivog iznosa. Ovi zahtjevi također koriste izraz „imovina”, ali se jednako primjenjuje na pojedinu imovinu i jedinicu koja stvara novac;
 - b) u točkama 58.–108. su navedeni zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja. Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja pojedine imovine osim goodwilla je navedeno u točkama 58.–64. Točke 65.–108. se odnose na

- priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja za jedinice koje stvaraju novac i goodwill;
- c) u točkama 109.–116. se navode zahtjevi za ukidanje gubitka od umanjenja priznatog u prethodnom razdoblju za pojedino imovina ili jedinicu stvaranja novca. Ponovno, ovi zahtjevi koriste izraz „imovina,” ali se jednako primjenjuje na pojedinu imovinu i jedinicu koja stvara novac. Dodatni zahtjevi za pojedino imovina su navedeni u točkama 117.–121, za jedinicu stvaranja novca u točkama 122. i 123, i za goodwill u točkama 124. i 125;
 - d) u točkama 126.–133. se navodi koje se informacije o gubitku od umanjenja i ukidanju gubitka od umanjenja imovine i jedinice stvaranja novca moraju objaviti. U točkama 134.–137. se navode dodatni zahtjevi za objavljivanje na koji goodwill ili nematerijalnu imovinu s neograničenim korisnim vijekom upotrebe je raspoređena jedinica stvaranja koja stvara novac u svrhu testiranja umanjenja.
8. Vrijednost neke imovine je umanjena kada knjigovodstvena vrijednost imovine prelazi njen nadoknadiivi iznos. U točkama 12. do 14. opisani su neki pokazatelji nastanka gubitka od umanjenja imovine. Ako neki od pokazatelja nastane, od subjekta se zahtijeva izrada formalne procjene nadoknativog iznosa. Kao što je opisano u točki 10., ako nema pokazatelja mogućeg gubitka od umanjenja imovine, ovaj Standard ne zahtijeva izradu formalne procjene nadoknativog iznosa.
 9. **Na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt treba od postoji li pokazatelj da neka imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, subjekt treba procijeniti nadoknadiivi iznos imovine.**
 10. **Bez obzira postoji li bilo koji pokazatelj umanjenja, subjekt treba također:**
 - a) testirati nematerijalnu imovinu s neograničenim korisnim vijekom upotrebe ili nematerijalnu imovinu koja još nije raspoloživa za upotrebu na umanjenje svake godine usporedbom knjigovodstvene vrijednosti s nadoknativom vrijednošću. Ovaj test umanjenja se može provesti u bilo koje vrijeme tijekom godine, pod uvjetom da se provodi u isto vrijeme svake godine. Različita nematerijalna imovina se može testirati na umanjenje u različito vrijeme. Međutim, ako je takva nematerijalna imovina početno priznata tijekom tekuće godine, ta će se imovina testirati na umanjenje prije kraja tekuće godine;
 - b) godišnje testirati na umanjenje goodwill stečen u poslovnom spajanju u skladu s točkama 80. do 99.
 11. **Sposobnost nematerijalne imovine stvaranja dovoljne buduće ekonomske koristi za nadoknadu knjigovodstvene vrijednosti je obično predmet veće nesigurnosti prije nego što je imovina spremna za upotrebu nego nakon stavljanja u upotrebu. Prema tome, ovaj Standard zahtijeva od subjekta testiranje na umanjenje imovine koja još nije spremna za upotrebu barem jednom godišnje.**
 12. **Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj da imovina može biti umanjena, subjekt mora razmotriti najmanje sljedeće pokazatelje:**

Vanjski izvori informacija

- a) tijekom razdoblja, tržišna vrijednost imovine je značajno smanjena, više nego se očekivalo kao rezultat protoka vremena i normalne upotrebe;
- b) značajne promjene su nastale tijekom razdoblja ili će nastati u bliskoj budućnosti sa negativnim učinkom na subjekt, u tehnološkim, tržišnim, ekonomskim ili zakonskim uvjetima u kojima posluje ili na tržištu kojem je imovina namijenjena;
- c) tržišne kamatne stope ili druge tržišne stope povrata od ulaganja povećane su tijekom razdoblja, a ta će povećanja vjerojatno utjecati na diskontnu stopu koja se koristi u izračunavanju vrijednosti u upotrebi imovine i značajno će smanjiti nadoknativi iznos imovine;
- d) knjigovodstvena vrijednost neto imovine subjekta je viši od njegove cijene na tržištu (tržišna kapitalizacija).

Interni izvori informacija

- e) postoji dokaz zastarjelosti ili fizičkog oštećenja sredstva;
- f) značajne promjene su se dogodile tijekom razdoblja ili će se dogoditi u bliskoj budućnosti sa negativnim učinkom na subjekt, u obujmu ili načinu na koji se imovina koristi ili očekuje koristiti. Te promjene obuhvaćaju imovinu koja se stavlja van upotrebe, planove za prestanak ili rekonstrukciju poslovanja kojem imovina pripada, planove za prodaju imovine prije ranije očekivanog datuma, i ponovnu procjenu korisnog vijeka upotrebe imovine kao ograničenog radije nego neograničenog;
- g) postoji dokaz iz internih izvještaja koji pokazuje da ekonomski učinak imovine već je ili će biti lošiji nego se očekuje.

Dividende ovisnih subjekata, zajednički kontroliranih subjekata ili pridruženih subjekata

- h) za ulaganje u ovisni subjekt, zajednički kontrolirani subjekt ili pridruženi subjekt, ulagatelj priznaje dividende od ulaganja i raspoloživi su dokazi da:
 - i. knjigovodstvena vrijednost ulaganja u odvojenim financijskim izvještajima je viša od knjigovodstvene vrijednosti neto imovine stečenika, uključujući i odnosni goodwill, u konsolidiranim financijskim izvještajima
 - ii. dividende premašuju ukupnu sveobuhvatnu dobit ovisnog subjekta, zajednički kontroliranog subjekta ili pridruženog subjekta u razdoblju u kojem je dividenda izglasana.
13. Pokazatelji navedeni u točki 12. nisu iscrpljeni. Subjekt može identificirati druge pokazatelje radi kojih imovina može biti umanjena, koji bi mogli od subjekta također zahtijevati da se utvrdi nadoknativi iznos imovine, ili u slučaju goodwilla, provesti test umanjenja u skladu s točkama 80. do 89.
14. Dokazi iz internog izvještavanja koji pokazuju da imovina može biti umanjeno obuhvaćaju postojanje:

- a) novčanih tokova za stjecanje imovine ili naknadne potrebe za novcem za poslovanje ili održavanje, koje su značajno veće nego što je izvorno planirano,
 - b) stvarnih neto novčanih tokova ili dobiti ili gubitka iz poslovanja koji proistječu iz imovine koji su značajno lošiji od planiranih,
 - c) značajno smanjenje planiranih neto novčanih tokova ili dobiti iz poslovanja, ili značajno povećanje planiranog gubitka, koji proistječe iz imovine, ili
 - d) gubici iz poslovanja ili neto novčani odljevi za imovinu, kada se podaci tekućeg razdoblja zbroje s planiranim podacima za buduće razdoblje.
15. Kao što je navedeno u točki 10, ovaj Standard zahtijeva da se nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe ili nematerijalna imovina koja nije još spremna za upotrebu i goodwill testira na umanjenje, barem jednom godišnje. Neovisno od toga kad se primjenjuju zahtjevi iz točke 10, načelo značajnosti se primjenjuje pri utvrđivanju treba li se nadoknadivi iznos procijeniti. Primjerice, ako prijašnji izračuni ukazuju da je nadoknadivi iznos imovine značajno veći od njenog knjigovodstvene vrijednosti, nije potrebno ponovno procijeniti nadoknadivi iznos ako nema događaja koji bi mogli eliminirati te razlike. Slično tomu, ranije analize mogu ukazati da nadoknadivi iznos imovine nije osjetljiv na jedan ili više pokazatelja navedenih u točki 12.
16. Kao objašnjenje navedenog u točki 15., ako su tržišne kamatne stope ili druge tržišne stope povrata ulaganja povećane tijekom razdoblja, od subjekta se ne zahtijeva da izradi formalnu procjenu nadoknadivog iznosa imovine u sljedećim slučajevima:
- a) ako nije za očekivati da će na diskontnu stopu korištenu pri izračunavanju vrijednosti sredstva u upotrebi utjecati povećanje navedenih tržišnih stopa. Primjerice, povećanje kratkoročnih kamatnih stopa možda neće imati značajan učinak na diskontnu stopu korištenu za imovinu koja ima dug preostali korisni vijek upotrebe;
 - b) ako je za očekivati da će na diskontnu stopu korištenu u izračunavanju vrijednosti sredstva u upotrebi utjecati povećanje navedenih tržišnih stopa, ali prijašnja analiza osjetljivosti nadoknadivog iznosa ukazuje da:
 - i. nije vjerojatno da će doći do značajnog smanjenja nadoknadivog iznosa jer će se budući novčani tokovi vjerojatno povećati (primjerice, u nekim slučajevima subjekt može biti u stanju pokazati da usklađuje svoje prihode da se nadoknadi povećanje tržišnih stopa), ili
 - ii. nije za očekivati da će smanjenje nadoknadivog iznosa dovesti do značajnog gubitka od umanjenja imovine.
17. Ako postoji pokazatelj da imovina može biti umanjena, to može ukazivati da preostali korisni vijek upotrebe, metodu amortizacije ili ostatak vrijednosti imovine treba provjeriti i uskladiti prema Standardu koji se može primijeniti na imovinu, čak i ako gubitak od umanjenja imovine nije priznat za to imovinu.

Mjerenje nadoknadivog iznosa

18. Ovaj Standard definira nadoknadivi iznos kao viši iznos između fer neto prodajne vrijednosti imovine ili jedinice koja stvara novac i vrijednosti u upotrebi. U točkama 19. do 57. postavljeni su zahtjevi za mjerenje nadoknadivog iznosa. U ovim

zahtjevima koristi se izraz „imovina”, ali se jednako primjenjuje na pojedinu imovinu i jedinicu koja stvara novac.

19. Nije uvijek nužno odrediti fer vrijednost imovine umanjenu za troškove prodaje i vrijednost u upotrebi. Ako bilo koji od ovih iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, imovina se ne umanjuje i nije nužno procijeniti drugi iznos.
20. Fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje moguće je odrediti čak ako se tom imovinom ne trguje na aktivnom tržištu. Međutim, ponekad neće biti moguće odrediti fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje budući da ne postoji osnova za izradu pouzdane procjene iznosa koji se može dobiti od prodaje imovine po tržišnim uvjetima između obaviještenih i spremnih strana. U tom slučaju, za nadoknadivi iznos sredstva može se uzeti vrijednost imovine u upotrebi.
21. Ako nema razloga vjerovati da vrijednost imovine u upotrebi značajno premašuje njenu fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje, nadoknadivi iznos imovine može biti njena fer vrijednost umanjena za troškove prodaje. To će biti često slučaj kod imovine koja se drži za otuđenje. To je zato jer će se vrijednost imovine u upotrebi koja se drži za otuđenje uglavnom sastojati od neto primitka od prodaje, budući da su novčani tokovi od neprekinute upotrebe imovine sve do prodaje, vjerojatno zanemarivi.
22. Nadoknadivi iznos se određuje za svaku pojedinu imovinu, osim ako imovina ne stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe, koji značajno ovisi o drugoj imovini ili skupinama imovine. U tom slučaju, nadoknadivi iznos se utvrđuje za jedinicu koja stvara novac kojoj imovina pripada (vidjeti točke 65. do 103.), osim ako:
 - a) je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje imovine viša od njene knjigovodstvene vrijednosti, ili
 - b) vrijednost imovine u upotrebi koja se može procijeniti je blizu njene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje i fer vrijednost umanjena za troškove prodaje se može utvrditi.
23. U nekim slučajevima, procjene, prosjeci i skraćeni izračuni mogu pružiti razumnu aproksimaciju detaljnijeg izračunavanja, koji su objašnjeni u ovome Standardu za određivanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje ili vrijednosti u upotrebi.

Mjerenje nadoknadivog iznosa nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe

24. U točki 10. se zahtijeva da se nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe testira na umanjnje svake godine uspoređujući knjigovodstvenu vrijednost s nadoknadivom vrijednošću, bez obzira postoje li pretpostavke za umanjnje. Međutim, najnoviji detaljni izračuni nadoknadivog iznosa takve imovine u prethodnom razdoblju se mogu koristiti u testu umanjnja za tu imovinu u tekućem razdoblju, ako su svi sljedeći uvjeti ispunjeni:
 - a) ako nematerijalna imovina ne stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe koja je značajno neovisna od drugih sredstava ili grupa sredstava i stoga je testirano na umanjnje kao dio jedinice stvaranja novca kojoj pripada, imovina ili

obveze koje čini ta jedinica se nisu značajno promijenili od najnovijeg izračuna nadoknadivog iznosa,

- b) najnoviji izračun nadoknadivog iznosa značajno premašuje knjigovodstvena vrijednost sredstva, i
- c) na temelju analize događaja koji su nastali i okolnosti koje su se promijenile od najnovijeg izračuna nadoknadivog iznosa, mala je vjerojatnost da će određeni sadašnji nadoknadivi iznos biti manji od knjigovodstvene vrijednosti sredstva.

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje

- 25. Najbolji dokaz o fer vrijednosti minus troškovi prodaje sredstva je cijena u obvezujućem ugovoru o prodaji po tržišnim uvjetima, koja je usklađena za dodatne troškove koji se mogu izravno pripisati prodaji toga sredstva.
- 26. Ako ne postoji ugovor o prodaji, ali se imovinom trguje na aktivnom tržištu, fer vrijednost minus troškovi prodaje sredstva je tržišna cijena sredstva umanjena za troškove prodaje. Odgovarajuća tržišna cijena obično je tekuća ponuđena cijena. Ako tekuća ponuđena cijena nije raspoloživa, cijena posljednje transakcije može pružiti osnovu za procjenu fer vrijednosti minus troškovi prodaje, uz uvjet da nema značajne promjene ekonomskih okolnosti između datuma transakcije i datuma na koji se obavlja procjena.
- 27. Ako ne postoji ugovor o prodaji ili aktivno tržište za imovina, fer vrijednost minus troškovi prodaje se temelji na najboljim raspoloživim informacijama, na datum izvještaja o financijskom položaju, koje odražavaju visinu cijene koja se može ostvariti za to imovina prodajom po tržišnim uvjetima između obaviještenih i spremnih strana, nakon oduzimanja troškova prodaje. Pri određivanju ovoga iznosa, subjekt treba razmotriti ishod posljednje transakcije za slična sredstva unutar iste djelatnosti. Fer vrijednost minus troškovi prodaje ne odražava prisilnu prodaju, osim ako je uprava prisiljena odmah prodati imovina.
- 28. Troškovi prodaje, osim troškova koji su već priznati kao obveza, oduzimaju se pri određivanju neto prodajne cijene. Primjeri takvih troškova jesu pravni troškovi, pristojbe i slični troškovi transakcije, troškovi premještanja sredstva i izravni dodatni troškovi da se imovina dovede u stanje za prodaju. Međutim, troškovi prestanka rada (kao što je definirano u MRS-u 19 - *Naknade zaposlenima*) i troškovi koji se odnose na smanjenje ili reorganizaciju poslovanja koji slijede nakon prodaje sredstva i nisu izravno vezani na prodaju sredstva.
- 29. Ponekad se kod prodaje sredstva može zahtijevati da kupac preuzme obvezu, a samo jedna fer vrijednost minus troškovi prodaje je raspoloživa za imovina i za obvezu. U točki 78. objašnjeno je kako se postupa u tim slučajevima.

Vrijednost u upotrebi

- 30. **Utvrđivanje vrijednosti u upotrebi odrazit će se na sljedeće elemente:**
 - a) **procjenu budućih novčanih tokova koji se očekuju od neprekinute upotrebe imovine,**

- b) očekivanje mogućih odstupanja u iznosima ili vremenu nastanka budućih novčanih tokova,
 - c) vremensku vrijednost novca koju predstavlja tekuća tržišna nerizična kamata,
 - d) cijenu prisutnog rizika koje nosi imovina, i
 - e) ostali čimbenici, kao što je nelikvidnost koja može utjecati na određivanje očekivanih budućih novčanih tokova koje stvara neprekinuta upotreba imovine.
31. Procjena vrijednosti imovine u upotrebi uključuje sljedeće korake:
- a) procjenu budućih novčanih priljeva i odljeva koji proizlaze iz neprekinute upotrebe imovine i iz njegove konačne prodaje, i
 - b) primjenu odgovarajuće diskontne stope na gore navedene buduće novčane tokove.
32. Elementi navedeni u točki 30. (b), (d) i (e) mogu se odraziti ili kao ispravak vrijednosti budućih novčanih tokova ili kao ispravak vrijednosti diskontne stope. Koji god pristup subjekt usvoji koji će odražavati očekivanja mogućih odstupanja u iznosima ili vremenu nastanka budućih novčanih tokova, rezultat će biti utjecaj na očekivanu sadašnju vrijednost budućih novčanih tokova, odnosno ponderirani prosjek mogućih ishoda. Dodatak A. daje dodatne upute za upotrebu metoda sadašnje vrijednosti u mjerenju imovine u upotrebi.

Osnova za procjenu budućih novčanih tokova

33. Pri utvrđivanju vrijednosti u upotrebi:
- a) projekcije novčanih tokova trebaju se temeljiti na razumnim i zasnovanim pretpostavkama koje predstavljaju najbolju procjenu uprave raspona ekonomskih uvjeta koji će postojati za vrijeme preostalog vijeka upotrebe imovine. Veći se naglasak treba dati vanjskim izvorima;
 - b) projekcije novčanih tokova trebaju se zasnivati na najnovijim financijskim planovima/prognozama uprave, ali isključuju bilo kakve procijenjene buduće novčane priljeve i odljeve koji se očekuju od budućih restrukturiranja ili poboljšanja ili povećanja obujma djelovanja imovine. Projekcije koje se temelje na tim planovima/prognozama trebaju obuhvatiti razdoblje od najviše pet godina, osim ako se dulje razdoblje može opravdati;
 - c) projekcije novčanih tokova nakon razdoblja koje obuhvaćaju najnoviji planovi/prognoze trebaju se procijeniti ekstrapolirajućim projekcijama koje se temelje na planovima/projekcijama koristeći stabilne ili opadajuće stope rasta za naredne godine, osim ako se može opravdati povećana stopa. Ova stopa rasta ne treba prelaziti prosječnu dugoročnu stopu rasta proizvoda, djelatnosti ili zemlje odnosno zemalja u kojima subjekt posluje ili na tržištu gdje se imovina koristi, osim ako se može opravdati viša stopa.
34. Uprava procjenjuje razumnost pretpostavki na kojima se temelje projekcije sadašnjih novčanih tokova utvrđujući razloge nastanka razlika između prethodnih projekcija novčanih tokova i stvarnih novčanih tokova. Uprava će osigurati da su pretpostavke

na kojima se temelje projekcije sadašnjih novčanih tokova u skladu s prethodnim ostvarenjima, pod uvjetom da utjecaj i događaja ili okolnosti koji nisu postojali u trenutku nastanka stvarnih novčanih tokova potvrđuje primjerenost.

35. Detaljni, eksplicitni i pouzdani financijski planovi/prognoze budućih novčanih tokova za razdoblja dulja od pet godina obično nisu raspoloživi. Iz tih razloga, procjene uprave budućih novčanih tokova temelje se na najnovijim planovima/prognozama razdoblja od najviše pet godina. Uprava može koristiti projekcije novčanih tokova koje se temelje na financijskim planovima/prognozama za razdoblje dulje od pet godina, ako je uvjerena da su projekcije pouzdane i da se može pokazati njihova mogućnost, na osnovi prethodnog iskustva, točnog prognoziranja novčanih tokova za dulje razdoblje.
36. Projekcije novčanih tokova sve do kraja korisnog vijeka upotrebe imovine procjenjuju se ekstrapoliranjem projekcija novčanih tokova koje se temelje na financijskim planovima/prognozama koristeći stopu rasta u narednim godinama. Ova stopa rasta je stabilna ili opadajuća, osim ako se povećanje stope podudara s objektivnom informacijom o ciklusu proizvoda ili djelatnosti. Ako je primjereno, stopa rasta može biti nula ili negativna.
37. Ako su uvjeti vrlo povoljni, konkurenti će također biti na tržištu i ograničiti stopu rasta. Prema tome, bit će teško prijeći prosječnu stopu rasta u duljem razdoblju (primjerice, dvadeset godina) za proizvode, djelatnost ili zemlju odnosno zemlje u kojima se posluje ili u kojima se imovina koristi.
38. Pri korištenju informacija iz financijskih planova/prognoza, potrebno je razmotriti odražava li informacija razumne i podržavajuće pretpostavke odnosno predstavlja li najbolje procjene uprave određenih ekonomskih uvjeta koji će postojati za vrijeme preostalog korisnog vijeka upotrebe imovine.

Struktura procjena budućih novčanih tokova

39. Procjene budućih novčanih tokova uključuju:
 - a) projekcije novčanih priljeva iz neprekinute upotrebe imovine,
 - b) projekcije novčanih odljeva koji nužno nastaju pri stvaranju novca iz neprekinute upotrebe imovine (uključujući novčane odljeve za dovodenje imovine u upotrebu) i da se može izravno pripisati ili na razuman i dosljedan način rasporediti na imovina, i
 - c) neto novčane tokove, ako uopće postoje, koji se trebaju primiti (ili platiti) za prodaju imovine na kraju korisnog vijeka upotrebe.
40. Procjene budućih novčanih tokova i diskontna stopa odražavaju dosljedne pretpostavke o povećanju cijena radi opće inflacije. Prema tome, ako diskontna stopa sadrži učinak povećanja cijena zbog inflacije, budućí novčani tokovi se procjenjuju u nominalnim iznosima. Ako diskontna stopa ne sadrži učinak povećanja cijena radi inflacije, budućí novčani tokovi se procjenjuju u realnim iznosima (ali sadrže buduće specifično povećanje ili smanjenje cijena).

41. Projekcije novčanih odljeva obuhvaćaju buduće opće troškove kao i direktne troškove koji se mogu izravno pripisati ili rasporediti na razumnoj i dosljednoj osnovi na imovina u upotrebi.
42. Kada knjigovodstvena vrijednost neke imovine ne uključuje još sve novčane odljeve koji trebaju nastati prije nego je spremno za upotrebu ili prodaju, procjena budućih novčanih odljeva uključuje procjenu daljnjih novčanih odljeva koji se očekuju da će nastati prije nego je imovina spremno za upotrebu ili prodaju. Primjerice, to je slučaj zgrade u izgradnji ili razvoj projekta koji još nije dovršen.
43. Kako bi se izbjeglo dvostruko obračunavanje, procjene budućih novčanih tokova ne sadrže:
- novčane priljeve od sredstava koja stvaraju novac od neprekinute upotrebe što uvelike ovisi o novčanim priljevima od imovine koje se provjerava (primjerice, financijska imovina kao što su potraživanja), i
 - novčane odljeve koji se odnose na obveze koje su već priznate kao obveze (primjerice, obveze prema dobavljačima, mirovine ili rezervacije)
44. **Budući novčani tokovi trebaju se procijeniti za imovina u njegovom sadašnjem stanju. Procjene budućih novčanih tokova ne trebaju sadržavati procijenjene buduće novčane priljeve ili odljeve koji se očekuju da će proisteći iz:**
- budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obvezu; ili**
 - poboljšanja ili povećanja uspješnosti imovine.**
45. Radi toga što se budući novčani tokovi procjenjuju za imovina u njegovom sadašnjem stanju, vrijednost u upotrebi ne odražava:
- buduće novčane odljeve ili povezane troškove ušteta (primjerice, smanjenje očekivanih troškova osoblja) ili koristi koji se očekuju da će proisteći iz budućeg restrukturiranja za koje još obveza nije preuzeta, ili
 - buduće novčane odljeve koji će poboljšati ili povećati vrijednost imovine ili povezane novčane priljeve koji se očekuju nastati iz takvih odljeva.
46. Restrukturiranje je program kojeg planira i kontrolira uprava i koji značajno mijenja djelokrug poslovanja subjekta ili način na koji se posao obavlja. Međunarodni računovodstveni standard 37 - *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*, sadrži odredbe o tome kada se preuzima obveza restrukturiranja.
47. Ako je subjekt preuzeo obvezu restrukturiranja, vjerojatno će na neku imovinu utjecati restrukturiranje. Jednom kada je subjekt preuzeo obvezu restrukturiranja:
- pri određivanju vrijednosti u upotrebi, procjenjuje buduće novčane priljeve i novčane odljeve koji odražavaju troškove ušteta i drugih koristi od restrukturiranja (na temelju najnovijih financijskih planova/prognoza koje je odobrila uprava), i
 - procjenjuje buduće novčane odljeve restrukturiranja i određuje rezerve za restrukturiranje sukladno MRS-u 37.

Primjer 5 ilustrira efekte budućeg restrukturiranja na utvrđivanje vrijednosti upotrebe.

48. Sve dok se pojavljuju novčani odljevi koji će poboljšati ili povećati vrijednost imovine, procjene budućih novčanih tokova ne sadrže procijenjene buduće novčane priljeve za koje se očekuje da će nastati iz povećanja ekonomskih koristi povezanih s novčanim odljevima (vidi primjer broj 6).
49. Procjene budućih novčanih tokova sadrže buduće novčane odljeve nužne za održavanje razine ekonomskih koristi koje proizlaze iz imovine u njenom trenutnom stanju. Kad se jedinica stvaranja novca sastoji od sredstava s različitim korisnim vijekom upotrebe, a da je sva imovina nužna za neograničeno poslovanje jedinice, zamjena imovine s kraćim korisnim vijekom smatra se dijelom redovitog servisiranja jedinice kad se procjenjuju budući novčani tokovi povezani s tom jedinicom. Slično tome, kada se pojedina imovina sastoji od dijelova s različitim korisnim vijekom upotrebe, zamjena dijelova s kraćim vijekom upotrebe, se smatra dijelom redovitog servisiranja imovine prilikom procjene budućih novčanih tokova od te imovine.
- 50. Procjene budućih novčanih tokova neće uključivati:**
- a) **novčane priljeve ili odljeve od financijskih aktivnosti, ili**
 - b) **povrate ili plaćanja poreza na dobit.**
51. Procijenjeni budući novčani tokovi odražavaju pretpostavku koja je u skladu s načinom određivanja diskontne stope. Drugim riječima, učinak nekih pretpostavki obračunat će se dva puta ili će se zanemariti. Budući da se vremenska vrijednost novca procjenjuje diskontiranjem budućih novčanih tokova ti novčani tokovi ne sadrže novčane priljeve ili odljeve iz financijskih aktivnosti. Slično tome, budući da se diskontna stopa određuje na osnovicu prije poreza, budući novčani tokovi se također procjenjuju na osnovicu prije poreza.
- 52. Procjena neto novčanih tokova koje treba primiti (ili platiti) za prodano imovina na kraju korisnog vijeka upotrebe treba biti iznos koji se očekuje dobiti od prodaje imovine u transakciji po tržišnim uvjetima između obaviještenih i spremnih strana, nakon smanjenja procijenjenih troškova prodaje.**
53. Procjena neto novčanih tokova koje će se primiti (ili platiti) za prodano imovina na kraju vijeka upotrebe imovine određuje se na sličan način kao neto prodajna cijena imovine osim što kod procjena neto novčanih tokova:
- a) subjekt koristi cijene koje prevladavaju na datum procjene za sličnu imovinu koje su postignute na kraju korisnog vijeka trajanja i da je poslovao pod sličnim uvjetima u kojima će se imovina koristiti;
 - b) subjekt uskladuje cijene za učinak budućih povećanja cijena zbog opće inflacije i specifičnih budućih povećanja ili smanjenja cijena. Međutim, ako procjene budućih novčanih tokova iz neprekinute upotrebe sredstva i diskontna stopa isključe učinak opće inflacije, ovaj se učinak također isključuje iz procjena neto novčanih tokova od prodaje.

Budući novčani tokovi u stranoj valuti

54. Budući novčani tokovi procjenjuju se u valuti u kojoj su dobiveni te se potom diskontiraju odgovarajućom diskontnom stopom odnosne valute. Subjekt prevodi sadašnju

vrijednost koja je dobivena primjenom spot tečaja na datum izračuna vrijednosti imovine u upotrebi.

Diskontna stopa

55. **Diskontna stopa (stope) treba biti stopa (stope) prije poreza koja odražava tekuće tržišne procjene:**
- a) **vremenske vrijednosti novca, i**
 - b) **rizika specifičnih sredstvu za koje nije proveden ispravak vrijednosti procjene budućih novčanih tokova.**
56. Stopa koja odražava tekuće tržišne procjene vremenske vrijednosti novca i rizika specifičnih sredstvu jest povrat koji bi ulagatelji mogli zahtijevati ako mogu izabrati ulaganje koje će stvarati novčane tokove u visini, vremenu i riziku jednake onima koji se očekuju da će se dobiti od sredstva. Ova se stopa procjenjuje temeljem stope koja se nalazi u tekućim tržišnim transakcijama za slična sredstva ili temeljem prosječnih ponderiranih troškova kapitala određenih subjekata koji kotiraju na burzi i imaju jedno imovina (ili portfelj sredstava) sličnih uvjeta mogućih usluga i rizika sredstva koje se promatra. Međutim, diskontna stopa (stope) koja se koristi za određivanje vrijednosti sredstva u upotrebi ne odražava rizik u odnosu na koji su prepravljene procjene budućih novčanih tokova. Inače bi se učinak nekih pretpostavki bilježio dvostruko.
57. Ako stopa za specifično imovina nije izravno raspoloživa na tržištu, koristi se slična stopa da se procijeni diskontna stopa. Dodatak A daje dodatne upute za procjenu diskontne stope u takvim uvjetima.

Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja imovine

58. U točkama 59. do 64. postavljeni su zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja pojedinačnog sredstva koje nije goodwill. Priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja imovine za jedinice koje stvaraju novac i goodwill obrađeno je u točkama 65. do 108.
59. **Samo, i samo ako, je nadoknadivi iznos sredstva manji od knjigovodstvene vrijednosti, knjigovodstvena vrijednost sredstva se treba smanjiti do njegovog nadoknadivog iznosa. Ovo je smanjenje gubitak od umanjenja imovine.**
60. **Gubitak od umanjenja imovine treba se odmah priznati u dobit ili gubitak, osim ako se imovina iskazuje u revaloriziranom iznosu sukladno drugom Standardu (primjerice, sukladno revalorizacijskom modelu u MRS-u 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*). S gubitkom od umanjenja imovine revaloriziranog sredstva treba se postupati kao sa smanjenjem revalorizacije sukladno tom drugom Standardu.**
61. Gubitak od umanjenja imovine kod nerevaloriziranog sredstva priznaje se u dobit ili gubitak. Međutim, gubitak od umanjenja revalorizirane imovine priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti do iznosa do kojeg gubitak od umanjenja imovine ne prelazi iznos revalorizacijskog viška iste imovine. Gubitak od umanjenja revaloriziranog sredstva umanjuje iznos revalorizacijskog viška po tom sredstvu.

62. **Kad je procijenjeni iznos gubitka od umanjenja imovine veći od knjigovodstvene vrijednosti sredstva na koji se odnosi, subjekt treba priznati obvezu samo, i samo ako, se to zahtijeva u drugom Standardu.**
63. **Nakon priznanja gubitka od umanjenja imovine, amortizaciju toga sredstva treba uskladiti u budućim razdobljima da se sustavno rasporedi promijenjeni knjigovodstvena vrijednost sredstva, umanjen za ostatak vrijednosti (ako postoji), za razdoblje njegovog preostalog vijeka upotrebe.**
64. Ako je gubitak od umanjenja imovine priznat, razgraničena porezna imovina ili porezna obveza priznaje se sukladno MRS-u 12 - *Porez na dobit* usporedbom ispravljenog knjigovodstvene vrijednosti sredstva s njegovom poreznom osnovicom.

Jedinice koje stvaraju novac i goodwill

65. U točkama 66. do 108. i Dodatku C su postavljeni zahtjevi za utvrđivanje jedinice koja stvara novac kojoj sredstvo pripada i za određivanje knjigovodstvenog iznosa te priznavanje gubitaka od umanjenja imovine jedinica koje stvaraju novac i goodwilla.

Identificiranje jedinice stvaranja novca kojoj imovina pripada

66. **Ako postoji pokazatelj da imovina može biti umanjeno, nadoknadivi iznos treba procijeniti za pojedino imovina. Ako nije moguće procijeniti nadoknadivi iznos pojedinog sredstva, subjekt treba odrediti nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca kojoj imovina pripada.**
67. Nadoknadivi iznos pojedinog sredstva ne može se odrediti ako:
- se vrijednost sredstva u upotrebi ne može procijeniti da bude blizu njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje (primjerice, ako se budući novčani tokovi iz neprekinute upotrebe sredstva ne mogu procijeniti da budu zanemarivi), i
 - imovina ne stvara novčane priljeve koji su značajno neovisni od novčanih priljeva drugih sredstava.

U takvim slučajevima, vrijednost u upotrebi te stoga i nadoknadivi iznos, može se odrediti samo za jedinicu sredstva stvaranja novca.

Primjer

Rudarski subjekt ima privatnu željeznicu radi potpore svojim rudarskim aktivnostima. Privatna željeznica može se prodati samo kao otpad i privatna željeznica ne stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe koji su značajno neovisni od novčanih priljeva iz drugih sredstava rudnika.

Nije moguće procijeniti nadoknadivi iznos privatne željeznice jer se vrijednost u upotrebi privatne željeznice ne može odrediti i vjerojatno se razlikuje od vrijednosti otpada. Prema tomu, procjenjuje se nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca kojoj privatna željeznica pripada, to jest rudnika kao cjeline.

68. Kao što je definirano u točki 6., jedinica sredstva stvaranja novca je najmanja skupina sredstava koja obuhvaća sredstva i stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe

koja je značajno neovisna od novčanih priljeva od drugih sredstava ili skupine sredstava. Utvrđivanje jedinice stvaranja novca sredstva temelji se i na procjeni. Ako se nadoknadi iznos ne može odrediti za pojedino imovina, subjekt utvrđuje najmanju skupinu sredstava koja stvara značajno neovisne novčane priljeve iz neprekinute upotrebe.

Primjer

Subjekt pruža usluge autobusnog prijevoza na osnovi ugovora s općinom koja zahtijeva minimum usluga na svakoj od pet odvojenih linija. Sredstva koja su određena za svaku liniju i novčani tokovi svake linije mogu se zasebno identificirati. Jedna linija ostvaruje značajni gubitak.

Budući da ne postoji opcija skraćivanja niti jedne autobusne linije, najniža razina novčanog priljeva koja se može utvrditi od neprekinute upotrebe koja je značajno neovisna od novčanih priljeva drugih sredstava ili skupine sredstava je novčani priljev koji stvaraju pet linija zajedno. Jedinica stvaranja novca za svaku liniju je autobusna kompanija u cjelini.

69. Novčani priljevi od neprekinute upotrebe jesu priljevi novca i novčanih ekvivalenata koji su primljeni od strana izvan izvještajnog subjekta. Pri utvrđivanju jesu li novčani tokovi sredstva (ili skupine sredstava) značajno neovisni od novčanih priljeva od drugih sredstava (ili skupine sredstava), razmatraju se različiti čimbenici, kao što su, kako uprava pregledava poslove (kao što su proizvodne linije, pojedine lokacije, okruzi ili regionalna područja) ili kako ona donosi odluke o nastavku ili prodaji sredstava ili poslova. Ilustrativni primjer broj 1, daje primjer utvrđivanja jedinice stvaranja novca.
70. **Ako postoji aktivno tržište za proizvode koje proizvodi imovina ili skupina sredstava, ovo se imovina ili skupina sredstava treba utvrditi kao jedinica stvaranja novca, čak iako se neki proizvodi ili svi zajedno koriste interno. Ako su novčani priljevi koje stvara imovina ili jedinica stvaranja novca pod utjecajem transfernih cijena, treba se koristiti najbolja procjena uprave budućih cijena koja se može postići u tržišnoj transakciji:**
- a) **budući novčani priljevi koji se koriste pri određivanju vrijednosti u upotrebi jedinice stvaranja novca, i**
 - b) **budući novčani odljevi koji se koriste pri određivanju vrijednosti u upotrebi bilo kojeg drugog sredstva ili jedinice stvaranja novca koja su pod utjecajem internih transfernih cijena.**
71. Čak ako su dijelom ili u cijelosti proizvedeni proizvodi imovinom ili skupinom sredstava što koriste druge jedinice izvještajnog subjekta (primjerice, proizvodi u međufazi proizvodnog procesa), ovo imovina ili skupina sredstava oblikuje zasebnu jedinicu stvaranja novca ako subjekt može prodati ovu proizvodnju na aktivnom tržištu. To je zato jer ovo imovina ili skupina sredstava može stvarati novčane priljeve iz neprekinute upotrebe koji bi značajno mogli biti neovisni od novčanih priljeva od drugih sredstava ili skupine sredstava. Pri korištenju informacije koja se temelji na financijskim planovima/prognozama koji se odnose na takve jedinice koje stvaraju novac, ili na bilo koje drugo imovina ili jedinicu stvaranja novca, koja je pod utjecajem transfernih cijena, ova se informacija usklađuje ako transferne cijene ne

odražavaju najbolju procjenu uprave budućih tržišnih cijena koje se mogu postići u tržišnoj transakciji.

72. **Jedinice koje stvaraju novac trebaju se utvrditi dosljedno iz jednog razdoblja u drugo za isto imovina ili vrste sredstava, osim ako je promjena opravdana.**
73. Ako subjekt odredi da imovina pripada drugoj jedinici stvaranja novca nego je bilo u prethodnim razdobljima ili da su se te vrste skupina sredstava jedinice stvaranja novca promijenile, sukladno točki 130. zahtijeva se objavljivanje o jedinici stvaranja novca, ako je gubitak od umanjenja imovine priznat ili storniran za jedinicu stvaranja novca.

Nadoknadivi iznos i knjigovodstvena vrijednost jedinice stvaranja novca

74. Nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca je viši iznos usporedbom fer vrijednosti minus troškovi prodaje stvaranja novca i vrijednosti u upotrebi. Radi određivanja nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca, sukladno točkama 19. do 57. izraz „imovina” odnosi se na „jedinicu stvaranja novca”.
75. **Knjigovodstvena vrijednost jedinice stvaranja novca treba se odrediti dosljedno s načinom određivanja nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca.**

76. Knjigovodstvena vrijednost jedinice stvaranja novca:

- a) sadrži knjigovodstvena vrijednost samo one imovine koja se može na razumnoj i dosljednoj osnovi izravno pripisati ili rasporediti jedinici stvaranja novca i koja će ubuduće stvarati novčane priljeve koji se koriste pri određivanju vrijednosti u upotrebi te jedinice, i
- b) ne sadrži knjigovodstvena vrijednost priznate obveze, osim ako se nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca ne može odrediti bez razmatranja ove obveze.

Prethodno je navedeno stoga, jer se fer vrijednost minus troškovi prodaje i vrijednosti u upotrebi jedinice stvaranja novca određuje isključivanjem novčanih tokova koji se odnose na imovinu koja nije dio te jedinice i obveza koje su već priznate u financijskim izvještajima (vidjeti točke 28. i 43.).

77. Ako su sredstva grupirana po procjenama nadoknadivosti, važno je u jedinicu stvaranja novca uključiti sva sredstva koja stvaraju relevantne novčane priljeve. Inače se jedinica stvaranja novca može pojaviti u punom nadoknadivom iznosu kad ustvari nastane gubitak od umanjenja imovine. U nekim slučajevima, premda određena sredstva doprinose procjeni budućih novčanih tokova jedinice stvaranja novca, ona se ne mogu rasporediti toj jedinici na razumnoj i dosljednoj osnovi. To može biti slučaj za goodwill ili zajednička sredstva kao što su sredstva sjedišta uprave. U točkama 80. do 103. nalaze se objašnjenja kako se treba postupiti s tim sredstvima prilikom testiranja jedinice stvaranja novca radi umanjenja imovine.
78. Ponekad je potrebno razmotriti obveze koje su priznate da bi se odredio nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca. To može nastati ako bi se kod prodaje jedinice stvaranja novca moglo zahtijevati da kupac preuzme obvezu. U tom je slučaju, fer vrijednost minus troškovi prodaje (ili procijenjeni novčani tok od konačne prodaje) jedinice stvaranja novca je procijenjena ukupna prodajna cijena imovine i obveze te

jedinice, umanjena za troškove prodaje. Da bi se obavila smisljena usporedba između knjigovodstvene vrijednosti jedinice stvaranja novca i njenog nadoknadivog iznosa, knjigovodstvena vrijednost obveze se oduzima pri određivanju vrijednosti u upotrebi jedinice stvaranja novca kao i njenog knjigovodstvene vrijednosti.

Primjer

Subjekt vodi rudnik u zemlji gdje zakon zahtijeva da vlasnik mora urediti površinu kad se završi rudarska djelatnost. Trošak uređenja obuhvaća premještanje prebačene zemlje, koja se mora maknuti prije početka poslovanja rudnika. Rezerviranje za troškove premještanja zemlje bilo je priznato čim je zemlja maknuta. Dani je iznos priznat kao dio troška nabave rudnika i bio je amortiziran tijekom korisnog vijeka trajanja rudnika. Knjigovodstvena vrijednost rezerviranja za troškove obnove (uređenja) iznosi 500 novčanih jedinica (NJ), koji je jednak sadašnjoj vrijednosti troškova obnove.

Subjekt testira rudnik radi umanjenja imovine. Jedinica stvaranja novca je rudnik u cjelini. Primljene su razne ponude da se kupi rudnik po cijeni otprilike 800 novčanih jedinica, s time da kupac uz ovu cijenu preuzima i obvezu obnove odnosno uređenja zemljišta. Troškovi prodaje su zanemarivi. Vrijednost u upotrebi rudnika približno iznosi 1.200 novčanih jedinica, bez troškova obnove. Knjigovodstvena vrijednost rudnika je 1.000 novčanih jedinica.

Fer vrijednost minus troškovi prodaje jedinice stvaranja novca je 800 novčanih jedinica. Ovaj iznos uključuje i troškove obnove, koji su već rezervirani. Rezultat navedenoga je da se vrijednost u upotrebi jedinice stvaranja novca određuje poslije iznosa troškova obnove i procjenjuje se u visini 700 novčanih jedinica (1.200 minus 500). Knjigovodstvena vrijednost jedinice stvaranja novca je 500 novčanih jedinica, koji predstavlja knjigovodstvenu vrijednost rudnika (1.000 novčanih jedinica) minus knjigovodstvena vrijednost troškova obnove (500 novčanih jedinica). Stoga nadoknadi iznos jedinice stvaranja novca premašuje njegovu knjigovodstvenu vrijednost.

79. Nadoknadivi iznos jedinice stvaranja novca ponekad se iz praktičnih razloga određuje poslije razmatranja imovine koja nije dio te jedinice (primjerice, potraživanja ili druga financijska imovina) ili obveza koje su već bile priznate u financijskim izvještajima (primjerice, obveze prema dobavljačima i druge obveze, rezerviranja za mirovine i druga rezerviranja). U takvim se slučajevima, knjigovodstvena vrijednost jedinice stvaranja novca uvećava za knjigovodstvenu vrijednost navedene imovine ili se smanjuje za knjigovodstvena vrijednost navedenih obveza.

Goodwill

Raspodjela goodwilla na jedinice koje stvaraju novac

80. Prilikom testiranja umanjenja imovine, goodwill stečen tijekom poslovnog spajanja će, počevši od datuma stjecanja, biti raspodijeljen na sve stjecateljeve jedinice ili grupe jedinica koje stvaraju novac, za koje se očekuju ekonomske koristi od sinergija takvog stjecanja, neovisno o tome da li su ostala stečena

imovina i obveze dodijeljeni upravo tim jedinicama ili grupi jedinica. Svaka jedinica ili grupa jedinica na koje se goodwill raspodjeljuje na taj način:

- a) **treba predstavljati najnižu razinu subjekta na kojoj se goodwill nadzire za potrebe interne uprave, i**
 - b) **ne smije biti veća od dijela subjekta koji se temelji bilo na primarnom, bilo sekundarnom formatu izvješćivanja u skladu s MRS-om 14 - *Izvješćivanje o dijelovima subjekta.***
81. Goodwill priznat u sklopu poslovnog spajanja je imovina koja predstavlja buduće ekonomske koristi od ostale imovine stečene poslovnim spajanjem koja nije pojedinačno utvrđena i odvojeno priznata. Goodwill ne stvara novčane tokove neovisno od drugih sredstava ili skupina sredstava te često povećava novčane tokove više jedinica koje stvaraju novac. Ponekad se goodwill ne može neproizvoljno rasporediti na pojedinačne jedinice koje stvaraju nego samo na skupine jedinica koje stvaraju novac. Posljedica toga je da najniža razina subjekta na kojoj se goodwill promatra za potrebe internog upravljanja ponekad uključuje niz jedinica koje stvaraju novac na koje se goodwill odnosi, ali na koje se ne može rasporediti. Kad se u točkama 83.–99. i Dodatku C spominje jedinica koja stvara novac na koju se raspoređuje goodwill, to podrazumijeva i skupine jedinica koje stvaraju novac na koje se goodwill raspoređuje.
82. Primjenjivanje zahtjeva iz točke 80. rezultira testiranjem goodwilla na umanjenje na onoj razini koja odražava način na koji subjekt vodi svoje poslove i s kojim bi goodwill trebao biti povezan. Prema tome, razvijanje dodatnih sustava izvješćivanja uglavnom nije potrebno.
83. Jedinica stvaranja novca na koju je goodwill raspodijeljen za potrebe testiranja umanjenja ne mora se podudarati s razinom na koju je goodwill raspodijeljen u skladu s MRS-om 21 - *Učinci promjena tečaja stranih valuta*, za potrebe određivanja dobitka i gubitka od tečajnih razlika. Ako na primjer, po MRS-u 21 subjekt treba alocirati goodwill na relativno niskim razinama za potrebe određivanja dobitka i gubitka od tečajnih razlika, nije potrebno testirati goodwill na umanjenje na istoj razini, jedino ako se na toj istoj razini nadzire goodwill za potrebe interne uprave.
- 84. Ako početno raspoređivanje goodwilla stečenog tijekom poslovnog spajanja ne može biti završeno prije kraja poslovne godine na koju poslovno spajanje utječe, takvo početno raspoređivanje će biti završeno prije kraja prve poslovne godine koja slijedi nakon datuma stjecanja.**
85. Sukladno MSFI-ju 3 - *Poslovna spajanja*, ako prvo knjiženje poslovnog spajanja do kraja razdoblja u kojem je spajanje provedeno može biti samo provizorno utvrđeno, stjecatelj:
- a) knjiži spajanje korištenjem takvih provizornih vrijednosti i
 - b) priznaje sva usklađenja takvih provizornih vrijednosti proizašla iz dovršenja prvog knjiženja unutar razdoblja mjerenja, koje ne smije biti dulje od dvanaest mjeseci od datuma stjecanja.

U takvim okolnostima može biti nemoguće dovršiti prvotno raspoređivanje goodwilla priznatog u sklopu spajanja prije kraja godišnjeg razdoblja u kojem je

spajanje provedeno. U tom slučaju, subjekt objavljuje informaciju koju nalaže točka 133.

- 86. Ako je goodwill raspoređen jedinici stvaranja novca i subjekt prestane s obavljanjem jedne aktivnosti unutar te jedinice, goodwill povezan s odbačenom aktivnošću bit će:**
- a) **uključen u knjigovodstvena vrijednost poslovanja kad se utvrđuje dobit ili gubitak od prestanka aktivnosti, i**
 - b) **mjeren na temelju relativnih vrijednosti prekinutih aktivnosti i udjela zadržanih jedinica koje stvaraju novac, osim ako poslovni subjekt prikaže neku drugu metodu koja bolje odražava goodwill povezan s prekinutom aktivnošću.**

Primjer

Jedan subjekt prodaje poslovnu aktivnost koja je bila dijelom jedinice stvaranja novca na koju je bio raspoređen goodwill za 100 novčanih jedinica. Goodwill dodijeljen jedinici ne može biti identificiran niti pridružen nekoj imovinskoj grupi na razini nižoj od te jedinice, osim arbitražom. Nadoknativa vrijednost dijela zadržane jedinice stvaranja novca je 300 novčanih jedinica.

S obzirom da goodwill dodijeljen jedinici stvaranja novca ne može biti nearbitrarno utvrđen niti povezan s imovinskom grupom na razini nižoj od te jedinice, goodwill povezan s prekinutom aktivnošću je mjeren na temelju relativnih vrijednosti prekinutih aktivnosti i udjela zadržane jedinice. Prema tome, 25% goodwilla raspoređenog na jedinicu stvaranja novca uključeno je u knjigovodstvenu vrijednost prodane aktivnosti.

- 87. Ako subjekt reorganizira svoju strukturu izvješćivanja na način da mijenja strukturu jedne ili više jedinica koje stvaraju novac na koje je goodwill bio raspodijeljen, goodwill će biti raspodijeljen na jedinice na koje se odnosi. Ova preraspodjela će biti izvedena korištenjem pristupa relativne vrijednosti, sličnog onom koji se koristio prilikom prekidanja poslovne aktivnosti unutar jedinice stvaranja novca, osim ako tijelo subjekta prikaže neku drugu metodu koja bolje odražava goodwill povezan s reorganiziranim jedinicama.**

Primjer

Goodwill je prethodno bio raspodijeljen na jedinicu stvaranja novca A. Goodwill raspodijeljen na A se ne može utvrditi ili povezati s grupom sredstava na razini nižoj od A, osim arbitražom. A će se podijeliti i uklopiti u 3 ostale jedinice koje stvaraju novac, B, C i D.

Budući da se goodwill raspodijeljen na A ne može identificirati i povezati s grupom sredstava na razini nižoj od A bez arbitraže, raspodijeljen je na jedinice B, C i D na temelju relativnih vrijednosti 3 udjela A prije no što su oni uključeni u B, C i D.

Testiranje jedinice stvaranja novca s goodwillom na umanjenje

88. Kad se, kao što je opisano u točki 81., goodwill odnosi na jedinicu stvaranja novca, ali nije raspodijeljen na tu jedinicu, jedinica će se testirati na umanjenje, kad god postoji pretpostavka da se jedinica može umanjiti, uspoređujući knjigovodstvenu vrijednost jedinice bez goodwilla s njenom nadoknadivom vrijednošću. Gubitak od umanjenja će biti priznat u skladu s točkom 104.
89. Ako jedinica stvaranja novca opisana u točki 88. u svojoj knjigovodstvenoj vrijednosti sadrži nematerijalnu imovinu s neograničenim korisnim vijekom upotrebe ili još nije raspoloživa za upotrebu a može se testirati na umanjenje samo kao dio jedinice stvaranja novca, u točki 10. se zahtijeva da se jedinica također godišnje testira na umanjenje.
90. Jedinica stvaranja novca na koju je raspodijeljen goodwill će se testirati na umanjenje godišnje, i kad god postoji naznaka da se jedinica može umanjiti, uspoređujući knjigovodstvenu vrijednost jedinice, uključujući goodwill, s nadoknadivom vrijednošću jedinice. Ako nadoknadiva vrijednost jedinice premašuje knjigovodstvenu vrijednost jedinice, jedinica i goodwill raspodijeljen na jedinicu bit će ocijenjeni kao neumanjivi. Ako knjigovodstvena vrijednost jedinice premašuje njenu nadoknadivu vrijednost, subjekt će priznati gubitak od umanjenja u skladu s točkom 104.
91. [brisano].
92. [brisano].
93. [brisano].
94. [brisano].
95. [brisano].

Vrijeme testiranja umanjenja vrijednosti

96. Godišnji test umanjenja imovine za jedinicu stvaranja novca na koju je raspoređen goodwill može se provesti u bilo koje vrijeme tijekom godine, pod uvjetom da se testiranje provodi u isto vrijeme svake godine. Različite jedinice koje stvaraju novac mogu se testirati na umanjenje u različito vrijeme. Međutim, ako je dio goodwilla ili cijeli goodwill raspoređen na jedinicu stvaranja novca stečen u poslovnom spajanju tijekom tekuće godine, ta se jedinica mora testirati na umanjenje prije kraja tekućeg godišnjeg razdoblja.
97. Ako se sredstva koja čine jedinicu stvaranja novca na koju je goodwill raspoređen testiraju u isto vrijeme kao i jedinica koja sadrži goodwill, sredstva će se testirati na umanjenje prije jedinice koja sadrži goodwill. Slično tome, ako se jedinice koje stvaraju novac koje čine grupu jedinica koje stvaraju novac na koje je raspoređen goodwill testiraju na umanjenje u različito vrijeme od grupe jedinica koje stvaraju novac koja sadrži goodwill, pojedine jedinice će se testirati na umanjenje prije grupe jedinica koja sadrži goodwill.
98. U vrijeme kad se provodi testiranje na umanjenje jedinice stvaranja novca na koju je raspoređen goodwill, može nastati znak za postojanje umanjenja vrijednosti

sredstva unutar jedinice koja sadrži goodwill. U takvim okolnostima, subjekt treba prvo testirati imovina na umanjenje, i priznati gubitak od umanjenja vrijednosti tog sredstva prije testiranja na umanjenje jedinice stvaranja novca koja sadrži goodwill. Slično tome, može postojati pretpostavka za umanjenje vrijednosti jedinice stvaranja novca unutar grupe jedinica koje sadrže goodwill. U takvim okolnostima, subjekt prvo testira jedinicu stvaranja novca na umanjenje, i priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti za tu jedinicu, prije testiranja na umanjenje grupe jedinica na koju je raspoređen goodwill.

- 99. Posljednji detaljni izračun nadoknadive vrijednosti jedinice stvaranja novca na koju je raspoređen goodwill napravljen u prethodnom razdoblju može se koristiti u testu za umanjenje vrijednosti te jedinice u tekućem razdoblju pod uvjetom da su ispunjeni svi navedeni uvjeti:**
- a) **imovina i obveze koji čine jedinicu nisu se značajno promijenili od posljednjeg izračuna nadoknadive vrijednosti,**
 - b) **iznos posljednjeg izračuna nadoknadive vrijednosti je doveo do iznosa koji značajno premašuje knjigovodstvenu vrijednost jedinice, i**
 - c) **na temelju analize događaja koji su nastali i okolnosti koje su se promijenile od posljednjeg izračuna iznosa nadoknadive vrijednosti, mala je vjerojatnost da će iznos izračunane sadašnje nadoknadive vrijednosti biti manji od knjigovodstvene vrijednosti.**

Zajednička imovina

100. Zajednička imovina predstavlja skupinu ili imovinu u zajedničkom korištenju kao što je zgrada sjedišta ili uprave subjekta, oprema elektroničke obrade podataka ili istraživački centar. Struktura subjekta određuje udovoljava li neko imovina definiciji zajedničke imovine ovoga Standarda za pojedinu jedinicu stvaranja novca. Bitna su obilježja zajedničke imovine da ne stvara novčane priljeve neovisno od druge imovine ili skupine sredstava, a njezin knjigovodstvena vrijednost ne može se u cijelosti pripisati jedinici stvaranja novca koja se pregledava.
101. Budući da zajednička imovina ne stvara zasebne novčane priljeve, nadoknadivi iznos pojedinog zajedničkog sredstva ne može se odrediti, osim ako je uprava odlučila prodati imovina. Posljedica toga je da ako postoji pokazatelj umanjenja vrijednosti zajedničkog sredstva, nadoknadivi iznos se određuje za jedinicu stvaranja novca ili grupu jedinica koje stvaraju novac kojoj zajedničko imovina pripada, uspoređeno s knjigovodstvenim iznosom ove jedinice ili grupom jedinica. Gubitak od umanjenja imovine se priznaje u skladu s točkom 104.
- 102. Prilikom testiranja jedinice stvaranja novca radi umanjenja imovine, trebaju se utvrditi sva sredstva koja se odnose na jedinicu koja se provjerava. Ako se udio knjigovodstvene vrijednosti zajedničkog sredstva:**
- a) **može rasporediti na razumnoj i dosljednoj osnovi na tu jedinicu, subjekt treba usporediti knjigovodstvena vrijednost jedinice, uključujući knjigovodstvena vrijednost zajedničkog sredstva raspoređenog na tu jedinicu, s**

nadoknadivim iznosom. Gubitak od umanjenja koji nastane se priznaje u skladu s točkom 104;

- b) ne može se rasporediti na razumnoj i dosljednoj osnovi na tu jedinicu, subjekt treba:
 - i. usporediti knjigovodstvena vrijednost jedinice, isključujući zajedničku imovinu, s nadoknadivom vrijednošću i priznati gubitak od umanjenja u skladu s točkom 104.,
 - ii. utvrditi najmanju grupu jedinice stvaranja novca koja uključuje jedinicu stvaranja novca koja se pregledava i na koju se može raspodijeliti dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine na razumnoj i dosljednoj osnovi, i
 - iii. usporediti knjigovodstvena vrijednost grupe jedinica koje stvaraju novac, uključujući dio knjigovodstvene vrijednosti zajedničke imovine raspoređene na tu grupu jedinica, s nadoknadivim iznosom te grupe jedinica. Gubitak od umanjenja koji nastane se priznaje u skladu s točkom 104.

103. Primjer 8. pokazuje primjenjivanje ovih zahtjeva na zajedničku imovinu.

Gubitak od umanjenja vrijednosti za jedinicu stvaranja novca

104. Gubitak od umanjenja vrijednosti imovine treba se priznati za jedinicu stvaranja novca (najmanju grupu jedinica koje stvaraju novac na koju je raspoređen goodwill ili zajednička imovina) samo, i samo ako, je nadoknadi iznos jedinice (grupe jedinica) manji od njenog knjigovodstvene vrijednosti. Gubitak od umanjenja vrijednosti treba se rasporediti da se smanji knjigovodstvena vrijednost sredstva jedinice (grupe jedinica) po sljedećem redoslijedu:
- a) prvo, smanjiti knjigovodstvenu vrijednost bilo kojeg goodwilla koji je raspoređen na jedinicu stvaranja novca (grupu jedinica), i
 - b) potom na druga sredstva jedinice (grupe jedinica) razmjerno knjigovodstvenom iznosu svakog sredstva u jedinici (grupi jedinica).

S navedenim smanjenjem vrijednosti knjigovodstvene vrijednosti treba se postupati kao s gubitkom od umanjenja imovine kod pojedinog sredstva i priznati ga u skladu s točkom 60.

105. Prilikom raspoređivanja gubitka od umanjenja vrijednosti imovine sukladno točki 104., subjekt ne treba smanjiti knjigovodstvena vrijednost nekog sredstva ispod najviše:
- a) njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje (ako se može odrediti),
 - b) njegove vrijednosti u upotrebi (ako se može odrediti), i
 - c) nule.

Iznos gubitka od umanjenja vrijednosti imovine koji bi se trebao na drugačiji način rasporediti sredstvu treba se rasporediti razmjerno na druga sredstva jedinice (grupe jedinica).

106. Ako ne postoji praktičan način da se procijeni nadoknadivi iznos svakog pojedinog sredstva jedinice stvaranja novca, ovaj Standard zahtijeva arbitrarni raspored gubitka od umanjenja imovine između sredstava te jedinice, osim goodwilla, budući da sva sredstva jedinice djeluju zajedno.
107. Ako se nadoknadivi iznos pojedinog sredstva ne može odrediti (vidjeti točku 67.):
- a) gubitak od umanjenja vrijednosti imovine se priznaje ako je njegov knjigovodstvena vrijednost veći od njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje i rezultata raspoređivanja sukladno postupcima opisanim u točkama 104. i 105., i
 - b) gubitak od umanjenja vrijednosti imovine se ne priznaje ako vrijednost jedinice stvaranja novca nije umanjena. Ovo se primjenjuje čak ako je fer vrijednost minus troškovi prodaje sredstva manja od njegova knjigovodstvene vrijednosti.

Primjer

Stroj je pretrpio fizičko oštećenje, ali još radi, premda ne tako dobro kao prije oštećenja. Fer vrijednost minus troškovi prodaje toga stroja je manja od njegovog knjigovodstvene vrijednosti. Stroj ne stvara novčane priljeve neovisno od neprekinute upotrebe. Najmanja skupina sredstava koja se može utvrditi koja obuhvaća stroj i koja stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe što je značajno neovisna od priljeva novca od drugih sredstava je proizvodna linija kojoj stroj pripada. Nadoknadivi iznos proizvodne linije pokazuje da vrijednost proizvodne linije, uzevši je u cjelini, nije umanjena.

1. pretpostavka: planovi/prognoze koje je usvojila uprava ukazuju da uprava nije preuzela obvezu zamjene stroja.

Nadoknadivi iznos samoga stroja ne može se procijeniti budući da se vrijednost u upotrebi stroja:

a) može razlikovati od njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje, i

b) može se odrediti samo za jedinicu stvaranja novca kojoj stroj pripada (proizvodna linija).

Vrijednost imovine proizvodne linije nije umanjena, pa se prema tome nikakav gubitak od umanjenja imovine ne priznaje za ovaj stroj. Usprkos tome, možda postoji potreba ponovne procjene amortizacijskog razdoblja ili metode amortizacije ovoga stroja. Primjerice, možda se može zahtijevati kraće razdoblje amortizacije ili primjenjena metoda ubrzane amortizacije što bi odrazilo očekivani preostali korisni vijek trajanja stroja ili okvira u kojem će se ekonomske koristi potrošiti.

2. pretpostavka: planovi/prognoze koje je usvojila uprava ukazuju da je uprava preuzela obvezu zamjene stroja i njegove prodaje u skoroj budućnosti. Procjenjuje se da su novčani tokovi od kontinuirane upotrebe stroja sve do njegove prodaje zanemarivi.

Vrijednost u upotrebi stroja može se procijeniti da će biti vrlo blizu njegove fer vrijednosti minus troškovi prodaje. Prema tome, nadoknadivi iznos stroja može se odrediti i nikakvo razmatranje nije dano jedinici stvaranja novca kojoj stroj pripada (proizvodna linija). Budući da je fer vrijednost minus troškovi prodaje stroja manja od njegovog knjigovodstvene vrijednosti, gubitak od umanjenja imovine priznaje se za ovaj stroj.

108. Nakon što su zahtjevi navedeni u točkama 104. i 105. primijenjeni, obveza se treba priznati za preostali iznos gubitka od umanjenja imovine za jedinicu stvaranja novca samo, i samo ako, to zahtijevaju drugi Standardi.

Ukidanje gubitka od umanjenja imovine

109. U točkama 110. do 116. postavljeni su zahtjevi za ukidanje gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za neko imovina ili jedinicu stvaranja novca u prethodnim godinama. U ovim se zahtjevima rabi izraz „imovina”, koji se jednako primjenjuje na pojedinačno imovina i jedinicu stvaranja novca. Osim toga, postavljeni su zahtjevi za pojedinačno imovina u točkama 117. do 121., za jedinicu stvaranja novca u točkama 122. i 123. i za goodwill u točkama 124. i 125.
110. Na svaki datum izvještavanja subjekt treba ocijeniti postoji li pokazatelj da za neko imovina, osim goodwilla, gubitak od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim godinama više ne postoji ili je možda smanjen. Ako takav pokazatelj postoji, subjekt treba procijeniti nadoknativi iznos toga sredstva.
111. Pri ocjenjivanju postoji li neki pokazatelj da za neko imovina, osim goodwilla, ne postoji više gubitak od umanjenja imovine koji je priznat u ranijim godinama ili je možda smanjen, trebaju se razmotriti najmanje sljedeći pokazatelji:

Vanjski izvori informacija

- a) tržišna vrijednost sredstva je značajno povećana tijekom razdoblja;
- b) značajne su promjene nastale s povoljnim učinkom na subjekt za vrijeme razdoblja ili će nastati u bliskoj budućnosti, u tehnološkim, tržišnim, gospodarskim ili zakonskim uvjetima u kojima se posluje ili na tržištu kojem je imovina usmjereno;
- c) tržišne kamatne stope ili druge stope povrata na ulaganja su smanjene tijekom razdoblja i njihova smanjenja su vjerojatno utjecala na diskontnu stopu koja se koristi u izračunavanju vrijednosti u upotrebi sredstva i značajno povećavaju nadoknativi iznos sredstva.

Unutarnji izvori informacija

- a) značajne su promjene nastale s povoljnim učinkom na subjekt za vrijeme razdoblja ili se očekuje da će nastati u bliskoj budućnosti, u mjeri ili na način na koji se imovina koristi ili se očekuje koristiti. Ove promjene obuhvaćaju izdatke koji su nastali tijekom razdoblja s ciljem da se poboljša ili poveća uspješnost odnosno restrukturira djelatnost kojoj imovina pripada.
 - b) podaci raspoloživi iz internog izvješćivanja koji ukazuju da ekonomska uspješnost sredstva jest ili će biti bolja nego se očekuje.
112. Pokazatelji mogućeg smanjenja gubitka od umanjenja navedeni u točki 111. uglavnom odražavaju pokazatelje mogućeg gubitka od umanjenja koji su navedeni u točki 12.
113. Ako postoji pokazatelj da gubitak od umanjenja imovine koji je priznat za neko sredstvo, osim goodwilla, možda više ne postoji ili je možda smanjen, to može ukazati da

preostali korisni vijek upotrebe, metodu amortizacije ili ostatak vrijednosti možda treba provjeriti i uskladiti u skladu s Standardom primjenjivim za tu imovinu, čak iako gubitak od umanjenja imovine odnosno toga sredstva nije ukinut.

- 114. Gubitak od umanjenja imovine koji je priznat za imovina, osim goodwilla, u ranijim godinama treba ukinuti samo, i samo ako, su se promijenile procjene korištene za određivanje nadoknadivog iznosa sredstva od kada je posljednji gubitak od umanjenja imovine priznat. U ovom slučaju knjigovodstvena vrijednost sredstva treba se, osim kako je opisano u točki 117, povećati do njegovog nadoknadivog iznosa. Ovo povećanje ispravlja gubitak od umanjenja imovine.**
115. Storniranje gubitka od umanjenja imovine odražava povećanje procijenjene sposobnosti toga sredstva upotrebom ili prodajom, od datuma kada je posljednji priznati gubitak od umanjenja tog sredstva. U točki 130. se od subjekta zahtijeva utvrđivanje promjene procjena koje uzrokuju povećanje procijenjene sposobnosti poslovanja. Primjeri promjena procjena mogu biti sljedeći:
- a) promjena osnove za nadoknadivi iznos (tj. da li se nadoknadivi iznos temelji na fer vrijednosti minus troškovi prodaje ili vrijednosti u upotrebi),
 - b) ako je nadoknadivi iznos temeljen na vrijednosti u upotrebi u tom slučaju promjena iznosa ili vremena procijenjenog budućeg novčanog toka ili diskontne stope, ili
 - c) ako je nadoknadivi iznos temeljen na fer vrijednosti minus troškovi prodaje, promjena procjena dijelova fer vrijednosti minus troškovi prodaje.
116. Vrijednost u upotrebi nekog sredstva može postati veća od knjigovodstvene vrijednosti zato jer se sadašnja vrijednost budućih novčanih priljeva jednostavno povećava kako postaju bliže. Međutim, kapacitet sredstva nije povećan. Prema tomu, gubitak od umanjenja imovine se ne ukida upravo zbog proteka vremena (ponekad zvano kao „olabavljenje” diskonta), pa čak iako je nadoknadivi iznos sredstva postao veći od njegovog knjigovodstvene vrijednosti.

Ukidanje gubitka od umanjenja pojedinog sredstva

- 117. Povećanje knjigovodstvene vrijednosti nekog sredstva, osim goodwilla, radi ukidanja gubitka od umanjenja imovine ne treba prelaziti knjigovodstvena vrijednost koji bi se mogao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za to imovina u ranijim godinama.**
118. Bilo koje povećanje knjigovodstvene vrijednosti nekog sredstva, osim goodwilla, iznad knjigovodstvene vrijednosti koji bi se trebao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za to imovina u ranijim godinama jest revalorizacija. U računovodstvu takve revalorizacije subjekt primjenjuje Međunarodni računovodstveni standard primjenjiv na to imovina.
- 119. Ukidanje gubitka od umanjenja za neko imovina, osim goodwilla, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobitka i gubitka, osim ako je imovina knjiženo u revaloriziranom iznosu po drugim Standardima (primjerice, sukladno revalorizacijskom modelu u MRS-u 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*).**

S ukidanjem gubitka od umanjenja imovine kod revalorizacije sredstva treba se postupati kao s povećanjem revalorizacije po tom drugom Standardu.

120. Ukidanje gubitka od umanjenja imovine kod nekog revaloriziranog sredstva se priznaje u sklopu sveobuhvatne dobiti i za njega se uvećava iznos revalorizacijskog viška po tom sredstvu. Međutim, u visini u kojoj je gubitak od umanjenja imovine kod istog sredstva ranije priznat kao rashod u računu dobitka i gubitka, ukidanje toga gubitka se priznaje u računu dobitka i gubitka.
121. **Nakon što je storniranje gubitka od umanjenja imovine priznato, trošak amortizacije se treba uskladiti za buduća razdoblja da se sustavno rasporedi promijenjeni knjigovodstvena vrijednost sredstva, umanjen za njegov ostatak vrijednosti (ako postoji) tijekom preostalog korisnog vijeka trajanja sredstva.**

Ukidanje gubitka od umanjenja jedinice stvaranja novca

122. Ukidanje gubitka od umanjenja jedinice stvaranja novca treba se rasporediti na sredstva jedinice, osim goodwilla, razmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti tih sredstava. Ovo povećanje u knjigovodstvenoj vrijednosti smatrat će se ukidanjem gubitka od umanjenja pojedinog sredstva i bit će priznato u skladu s točkom 119.
123. Pri raspoređivanju ukidanja gubitka od umanjenja imovine za jedinicu stvaranja novca po točki 122., knjigovodstvena vrijednost nekog sredstva ne treba se povećati iznad niže vrijednosti od:
- a) njegovog nadoknadivog iznosa (ako se može odrediti), i
 - b) knjigovodstvene vrijednosti koji bi se trebao odrediti (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za to imovina u ranijim godinama.

Iznos storniranja gubitka od umanjenja imovine koji bi se mogao na drugi način rasporediti na to imovina, treba se rasporediti na druga sredstva jedinice, osim goodwilla, na proporcionalnoj osnovi.

Ukidanje gubitka od umanjenja goodwilla

124. Gubitak od umanjenja goodwilla neće se ukinuti u budućim razdobljima.
125. MRS 38 - *Nematerijalna imovina* zabranjuje priznavanje interno dobivenog goodwilla. Naknadno povećanje nadoknadivog iznosa goodwilla u razdobljima nakon priznavanja gubitka od umanjenja vrijednosti tog goodwilla, vjerojatno je povećanje interno dobivenog goodwilla, a ne ukidanje gubitka od umanjenja za stečeni goodwill.

Objavljivanje

126. Za svaku skupinu imovine, u financijskim se izvještajima treba objaviti sljedeće:

- a) iznos gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u dobitima i gubicima tijekom razdoblja i stavku(e) izvještaja o dobiti u kojima se ti gubici nalaze,
 - b) iznos ukidanja gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u dobitima i gubicima tijekom razdoblja i stavku(e) izvještaja o dobiti u kojima su ti gubici stornirani,
 - c) iznos gubitaka od umanjenja revalorizirane imovine koji su izravno priznati u kapital tijekom razdoblja, i
 - d) iznos ukidanja gubitaka od umanjenja revalorizirane imovine koji su izravno priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti tijekom razdoblja.
127. Skupina imovine je grupiranje sredstava slične prirode i upotrebe u poslovanju subjekta.
128. Informacija koja se zahtijeva u točki 126. može se prikazati s drugim informacijama koje se objavljuju za skupinu imovine. Primjerice, informacija može biti uključena u povezivanje knjigovodstvene vrijednosti nekretnine, postrojenja i opreme na početku i na kraju razdoblja, kao što to zahtijeva MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*.
129. **Subjekt koji primjenjuje MRS 14 - Izvješćivanje o dijelovima poslovanja, treba za svaki izvještajni dio koji se temelji na primarnom obliku objaviti sljedeće:**
- a) iznos gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u dobit ili gubitak i izravno u kapitalu tijekom razdoblja, i
 - b) iznos storniranih gubitaka od umanjenja imovine koji su priznati u računu dobit i gubitka i izravno priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti tijekom razdoblja.
130. **Za svaki značajan gubitak od umanjenja priznat ili storniran tijekom razdoblja za svako pojedino imovina, uključujući goodwill, ili jedinicu stvaranja novca subjekt treba objaviti sljedeće:**
- a) događaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja ili storniranja gubitka od umanjenja imovine;
 - b) iznos gubitka od umanjenja koji je priznat ili storniran.
 - c) za svako pojedino imovina:
 - i. prirodu sredstva, i
 - ii. izvještajni dio subjekta kojem imovina pripada, koji se temelji na primarnom dijelu kao što je definirano u MRS-u 14 - *Izvješćivanje o dijelovima poslovanja* ako se primjenjuje MRS 14;
 - d) za svaku jedinicu stvaranja novca:
 - i. opis jedinice stvaranja novca (što može biti, primjerice, proizvodna linija, tvornica, poslovna djelatnost, zemljopisno područje ili izvještajni dio kao što je definirano u MRS-u 14),
 - ii. iznos gubitka od umanjenja imovine koji je priznat ili storniran po skupini sredstava i izvještajnom dijelu temeljenom na primarnom obliku u skladu s MRS-om 14, ako se primjenjuje MRS 14,

- iii. ako je grupiranje sredstava za utvrđivanje jedinice stvaranja novca promijenjeno od prijašnje procjene nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca (ako postoji), treba se opisati postojeći i prethodni način grupiranja sredstava kao i razloge za promjenu načina utvrđivanja jedinice stvaranja novca;
 - e) je li nadoknadivi iznos sredstva (jedinice stvaranja novca) fer vrijednost minus troškovi prodaje ili vrijednost u upotrebi;
 - f) ako je nadoknadivi iznos fer vrijednost minus troškovi prodaje, osnova koja se koristi da se odredi fer vrijednost minus troškovi prodaje (primjerice, je li se fer vrijednost minus troškovi prodaje odredila prema aktivnom tržištu);
 - g) ako je nadoknadivi iznos vrijednost u upotrebi, diskontna stopa(e) korištena u tekućoj procjeni i prijašnjim procjenama (ako postoji) vrijednosti u upotrebi.
131. Za ukupne gubitke od umanjenja i ukupne ukinute gubitke od umanjenja priznate tijekom razdoblja za koje nisu objavljene informacije po točki 130., subjekt treba objaviti sljedeće informacije:
- a) glavne skupine sredstava na koje utječu gubici od umanjenja imovine i glavne skupine sredstava na koje utječe ukidanje gubitaka od umanjenja imovine;
 - b) glavne događaje i okolnosti koji su dovele do priznavanja navedenih gubitaka od umanjenja i ukidanja gubitaka od umanjenja imovine.
132. Subjenti se potiču da objave ključne pretpostavke koje se koriste da se odredi nadoknadivi iznos sredstava (jedinice koje stvaraju novac) tijekom razdoblja. Međutim, u točki 134. se zahtijeva da subjekt objavljuje informacije o procjenama koje su korištene u mjerenju nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca kad je u njenu knjigovodstvenu vrijednost uključen goodwill ili nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe.
133. Ako, u skladu s točkom 84., bilo koji dio goodwilla stečenog u poslovnom spajanju tijekom razdoblja nije bio raspoređen na jedinicu stvaranja novca (grupu jedinica) na datum izvješćivanja, iznos neraspoređenog goodwilla se treba objaviti zajedno s razlogom zašto je taj iznos ostao neraspoređen.

Procjene za mjerenje nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca koje sadrže goodwill ili nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe

134. Subjekt je dužan objaviti informacije navedene od (a) do (f) za svaku jedinicu (grupu jedinica) koja stvara novac za koju je knjigovodstvena vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređena na tu jedinicu (grupu jedinica) značajna u usporedbi s ukupnom knjigovodstvenom vrijednošću goodwilla subjekta ili njegove nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom uporabe

- a) knjigovodstvenu vrijednost goodwilla raspoređenu na tu jedinicu (grupu jedinica);
- b) knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređenu na tu jedinicu (grupu jedinica);
- c) osnovu na kojoj je određen nadoknadivi iznos jedinice ili grupe jedinica (odnosno vrijednost u upotrebi ili neto prodajna vrijednost);
- d) ako se nadoknadiva vrijednost jedinice (grupe jedinica) temelji na vrijednosti u upotrebi:
 - i. opis svake ključne pretpostavke na kojoj je uprava temeljila projekcije novčanog toka za razdoblje pokriveno najnovijim planovima/prognozama. Ključne su pretpostavke one na koje je nadoknadivi iznos najosjetljiviji,
 - ii. opis pristupa uprave određivanju vrijednosti dodijeljene svakoj ključnoj pretpostavci, bilo da te vrijednosti odražavaju prošla iskustva ili, ako je pogodno, su u skladu s vanjskim izvorima informacija, a ako nisu, kako se i zašto razlikuju od prošlih iskustava ili eksternih izvora informacija,
 - iii. razdoblje za koje je uprava pripremila projekciju novčanih tokova na osnovi financijskog plana/prognoze koju je odobrila uprava, i kada je korišteno razdoblje dulje od 5 godina za jedinicu stvaranja novca (grupe jedinica), objašnjenje opravdanosti tog duljeg razdoblja,
 - iv. stopu rasta korištenu za ekstrapoliranje projekcija novčanog toka izvan razdoblja pokrivenog najnovijim planovima/prognozama, i opravdanje za upotrebu bilo koje stope rasta koja prelazi prosječnu dugoročnu stopu rasta proizvoda, industrije, zemlje ili zemalja u kojima subjekt posluje, ili za tržište za koje je jedinica (grupa jedinica) određena,
 - v. diskontnu stopu koja se primjenjuje na projekcije novčanog toka;
- e) ako se nadoknadivi iznos jedinice (grupe jedinica) temelji na fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, metodologiju koja je korištena za određivanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje. Ako se fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ne određuje na temelju promatrane tržišne cijene jedinice (grupe jedinica), obvezno se objavljuju i sljedeće informacije:
 - i. opis svake ključne pretpostavke na temelju koje je uprava odredila fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje. Ključne su pretpostavke one na koje je nadoknadivi iznos najosjetljiviji,
 - ii. opis pristupa uprave u određivanju vrijednosti dodijeljene svakoj pretpostavci, bilo da te vrijednosti odražavaju prošla iskustva ili, ako je pogodno, su u skladu s vanjskim izvorima informacija, a ako nisu, kako se i zašto razlikuju od prošlih iskustava ili vanjskih izvora informacija.

Ako se fer vrijednost umanjena za troškove prodaje određuje koristeći projekcije diskontiranih novčanih tokova, obvezno se objavljuju i sljedeće informacije:

- iii. razdoblje za koje je uprava izradila projekciju novčanih tokova
 - iv. stopu rasta korištena za ekstrapoliranje projekcija novčanih tokova
 - v. diskontnu stopu (diskontne stope) primijenjenu na projekcije novčanih tokova.
- f) ako bi moguća promjena u ključnoj pretpostavci na kojoj je uprava temeljila određivanje nadoknadivog iznosa jedinice (grupe jedinica) dovela do toga da knjigovodstvena vrijednost jedinice premaši nadoknadivu vrijednost:
- i. iznos za koji nadoknadivi iznos premašuje knjigovodstvena vrijednost,
 - ii. vrijednost dodanu ključnoj pretpostavci,
 - iii. iznos za koji se iznos dodan ključnoj pretpostavci mora promijeniti, nakon uključivanja bilo koje posljedice te promjene na druge varijable korištene u mjerenju nadoknadivog iznosa, kako bi se nadoknadivi iznos jedinice izjednačio s knjigovodstvenim iznosom.
135. Ako je dio ili cijeli knjigovodstvena vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom trajanja raspoređen na višestruku jedinicu stvaranja novca (grupu jedinica), i iznos tako raspoređen na svaku jedinicu (grupu jedinica) nije značajan u usporedbi s ukupnim knjigovodstvenim iznosom goodwilla subjekta ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe, to se mora objaviti, zajedno s ukupnim knjigovodstvenim iznosom goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređenim na tu jedinicu (grupu jedinica). Nadalje, ako se nadoknadivi iznos bilo koje od tih jedinica (grupe jedinica) temelji na istim ključnim pretpostavkama, i zbirni knjigovodstvena vrijednost goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređen na te jedinice je značajan u usporedbi s ukupnim knjigovodstvenim iznosom goodwilla ili nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe, subjekt treba objaviti tu činjenicu zajedno sa:
- a) zbirnim knjigovodstvenim iznosom goodwilla raspoređenog na te jedinice (grupe jedinica);
 - b) zbirnim knjigovodstvenim iznosom nematerijalne imovine s neograničenim korisnim vijekom upotrebe raspoređenim na te jedinice (grupe jedinica);
 - c) opisom ključnih pretpostavki;
 - d) opisom pristupa uprave određivanju vrijednosti dodijeljene svakoj pretpostavci, bilo da te vrijednosti odražavaju prošla iskustva ili, ako je pogodno, su u skladu s vanjskim izvorima informacija, a ako nisu, kako se i zašto razlikuju od prošlih iskustava ili vanjskih izvora informacija;

- e) ako bi moguća promjena u ključnoj pretpostavci dovela do toga da zbirna knjigovodstvena vrijednost jedinica (grupa jedinica) premaši zbirnu nadoknadivu vrijednost:
- i. iznos za koji zbirna nadoknadiva vrijednost jedinica (grupa jedinica) premašuje zbirni iznos njihove knjigovodstvene vrijednosti,
 - ii. vrijednost dodanu ključnim pretpostavkama,
 - iii. iznos za koji se iznos dodan ključnim pretpostavkama mora promijeniti, nakon uključivanja bilo koje posljedice te promjene na druge varijable korištene u mjerenju nadoknadivog iznosa, kako bi se zbirni nadoknadivi iznos jedinica izjednačio sa zbirnim knjigovodstvenim iznosom.
136. Najnoviji detaljni izračun nadoknadivog iznosa jedinice stvaranja novca (grupe jedinica) sastavljen u prethodnom razdoblju može se, u skladu s točkama 24. ili 99., prenijeti i koristiti za testiranje na umanjenje te jedinice u tekućem razdoblju pod uvjetom da su ispunjeni navedeni kriteriji. U tom slučaju, informacije vezane uz tu jedinicu (grupu jedinica) uključenu u zahtjeve za objavljivanje navedene u točkama 134. i 135. se odnose na prenet izračun nadoknadive vrijednosti.
137. Primjer 9. pokazuje zahtjeve za objavljivanje iz točke 134. i 135.

Prijelazne odredbe i datum stupanja na snagu

138. [brisan].
139. Subjekt je dužan ovaj Standard primijeniti:
- a) za goodwill i nematerijalnu imovinu stečenu u poslovnim spajanjima za koje je sporazum postignut na datum ili nakon 31. ožujka 2004. godine, i
 - b) za svu drugu imovinu od početka prvog godišnjeg razdoblja koje počinje na datum ili nakon 31. ožujka 2004. godine.
140. Subjektima na koje se odnosi točka 139. preporuča se da počinju ispunjavati zahtjeve iz ovog Standarda prije datuma stupanja na snagu, kao i primijeniti MSFI 3 i MRS 38 - *Nematerijalna imovina* (revidiran u 2004. godini) u isto vrijeme.
- 140.A MRS-om 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenjaju točke 61., 120., 126. i 129. Subjekt je dužan te izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.
- 140.B 140.B MSFI-jem 3 (kojeg je revidirao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u 2008. godini) su izmijenjene točke 65., 81., 85. i 139., brisane točke 91.-95. i dodan je Dodatak C. Subjekt je te izmjene i dopune dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MSFI 3 (revidiran 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je ove izmjene i dopune primijeniti također na to ranije razdoblje.

140.C Točka 134.(e) je izmijenjena kao posljedica *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjenu primijeniti na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjenu primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti.

140.D *Trošak ulaganja u ovisne subjekte, zajednički kontrolirane subjekte i pridružene subjekte* (izmjene i dopune MSFI 1 - *Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja* i MRS 27), izdane u svibnju 2008. godine dodale su točku 12(h). Subjekt će izmjenu i dopunu primijeniti na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt izmjene i dopune u točkama 4. i 38A MRS-a 27 primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je primijeniti i izmjenu i dopunu iz točke 12(h) u istom razdoblju.

Povlačenje MRS-a 36 (izdanog 1998. godine)

141. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 36 - *Umanjenje imovine* (izdan 1998. godine).

DODATAK A

Korištenje metoda sadašnje vrijednosti u mjerenju vrijednosti u upotrebi

Ovaj je Dodatak sastavni dio ovog Standarda. Daje smjernice o korištenju metoda sadašnje vrijednosti u mjerenju vrijednosti u upotrebi. Iako se u smjernici upotrebljava izraz „imovina”, jednako se odnosi na grupu sredstava koja čini jedinicu stvaranja novca.

Elementi mjerenja sadašnje vrijednosti

- A1. Ekonomske razlike između sredstava objedinjavaju sljedeći elementi zajedno:
- procjena budućeg novčanog toka, ili u više složenim slučajevima, niz budućih novčanih tokova koji se očekuju da će proisteći iz sredstva,
 - očekivanja o mogućim odstupanjima u iznosu ili vremenu nastanka tih novčanih tokova,
 - vremenska vrijednost novca, koju prikazuje tekuća tržišna nerizična kamatna stopa,
 - cijena prisutnog inherentnog rizika koje nosi imovina, i
 - ostali, ponekad neodredivi, čimbenici (kao što je nelikvidnost) koji mogu utjecati na određivanje očekivanih budućih novčanih tokova koje stvara neprekidna upotreba imovine.
- A2. Ovaj Dodatak uspoređuje dva pristupa izračunu sadašnje vrijednosti, koji se mogu koristiti u procjeni vrijednosti sredstva u upotrebi, ovisno o okolnostima. Po „tradicionalnom” pristupu, ispravci za elemente navedene pod (b) do (e) u točki A1. su ugrađeni u diskontnu stopu. Po pristupu „očekivanog novčanog toka”, elementi

navedeni pod (b), (d) i (e) uzrokuju ispravke u očekivanom riziku prilagođenim novčanim tokovima. Koji god pristup subjekt odabere da bi odrazio očekivanja o mogućim odstupanjima u iznosu ili vremenu nastanka budućih novčanih tokova, rezultat treba odražavati očekivanu sadašnju vrijednost budućih novčanih tokova, odnosno ponderirani prosjek mogućih ishoda.

Osnovna načela

- A3. Metode koje se koriste u procjeni budućih novčanih tokova i kamatnih stopa će se mijenjati prema situaciji ovisno o okolnostima u kojima se nalazi imovina. Međutim, prilikom primjene metoda sadašnje vrijednosti u mjerenju sredstva treba se voditi sljedećim osnovnim načelima:
- a) kamatne stope koje se koriste za diskontiranje novčanih tokova trebaju odražavati pretpostavke koje su dosljedne onima sadržanim u procijenjenim novčanim tokovima. U suprotnom će učinak nekih pretpostavki biti dvostruko knjižen ili zanemaren. Primjerice, diskontna stopa od 12% se može primijeniti na ugovorne novčane tokove potraživanja po kreditima. Ta stopa odražava očekivanja o budućim propustima vezanim uz kredite s posebnim obilježjima. Ta ista kamatna stopa ne smije se upotrijebiti za diskontiranje novčanih tokova jer ti novčani tokovi već odražavaju pretpostavke o budućim propustima.
 - b) procijenjeni novčani tokovi i diskontne stope ne smiju biti niti pod utjecajem pristranosti ni elemenata nevezanih uz imovina. Primjerice, namjerno podcjenjivanje procijenjenih neto novčanih tokova da bi se unaprijedila prividna buduća profitabilnost sredstva uvodi pristranost u mjerenje;
 - c) procijenjeni novčani tokovi ili diskontne stope trebaju odražavati raspon mogućih ishoda, radije nego jedan najvjerojatniji, minimalni ili maksimalni iznos.

Tradicionalni pristup i pristup očekivanog novčanog toka u određivanju sadašnje vrijednosti

Tradicionalni pristup

- A4. Računovodstvo je prilikom primjene sadašnje vrijednosti tradicionalno koristilo jedan set procijenjenih novčanih tokova i jednu diskontnu stopu, često opisanu kao „stopa proporcionalna riziku”. Tradicionalni pristup pretpostavlja da jedna diskontna stopa može objediniti sva očekivanja budućih novčanih tokova i odgovarajuću premiju rizika. Zbog toga, tradicionalni pristup daje naglasak na odabir diskontne stope.
- A5. U nekim uvjetima, kao što su oni u kojima se usporediva sredstva mogu promatrati na tržištu, tradicionalni pristup je relativno lako primijeniti. Za imovinu s ugovornim novčanim tokovima, dosljedan je s načinom na koji sudionici na tržištu opisuju imovinu, kao što su 12 postotne obveznice.
- A6. Međutim, tradicionalni pristup možda ne rješava na odgovarajući način neke složene probleme mjerenja, kao što je mjerenje nefinancijske imovine za koju ne postoji tržište ili usporediva imovina. Traženje odgovarajuće „stope proporcionalne riziku” zahtijeva analizu barem dvije stvari - sredstva koje postoji na tržištu i nosi

promatranu kamatnu stopu i sredstva koje je izmjereno. Odgovarajuća diskontna stopa za novčane tokove koji se mjere mora se zaključiti iz uočljive kamatne stope na to drugo imovina. Da bi se izveo taj zaključak, karakteristike novčanih tokova tog drugog sredstva moraju biti slične onima sredstva koje se mjeri. Prema tome, mora se učiniti sljedeće:

- a) utvrditi set novčanih tokova koji će se diskontirati,
- b) utvrditi drugo imovina na tržištu koje ima slične karakteristike novčanog toka,
- c) usporediti setove novčanih tokova ta dva sredstva da bi se utvrdilo da su slična (primjerice, da li su oba seta ugovorni novčani tokovi, ili je jedan ugovorni, a drugi procijenjeni novčani tok),
- d) ocijeniti postoji li element u jednom sredstvu, koji nije prisutan u drugom sredstvu (primjerice, je li jedno imovina manje likvidno od drugog), i
- e) ocijeniti ponašaju li se (ili se mijenjaju) na sličan način oba seta novčanih tokova sukladno ekonomskim uvjetima.

Pristup očekivanog novčanog toka

- A7. Pristup očekivanog novčanog toka je, u nekim slučajevima, učinkovitiji instrument mjerenja nego tradicionalni pristup. U razvijanju mjerenja, pristup očekivanog novčanog toka koristi sva očekivanja vezana uz moguće novčane tokove umjesto jednog najvjerojatnijeg novčanog toka. Primjerice, novčani tok može biti 100, 200 ili 300 novčanih jedinica uz vjerojatnost nastanka od 10%, 60% i 30%. Očekivani novčani tok je 220 novčanih jedinica. Pristup očekivanog novčanog toka se prema tome razlikuje od tradicionalnog pristupa usmjeravanjem na izravnu analizu novčanih tokova i na jasne tvrdnje o pretpostavkama korištenim u mjerenju.
- A8. Pristup očekivanog novčanog toka također dopušta korištenje metoda sadašnje vrijednosti kad je vrijeme nastanka novčanih tokova nesigurno. Primjerice, novčani tok od 1,000 novčanih jedinica može se primiti u jednoj godini, dvije godine ili tri godine uz vjerojatnost od 10%, 60% i 30%. Dolje navedeni primjer prikazuje izračun očekivane sadašnje vrijednosti u toj situaciji.

Sadašnja vrijednost 1.000 novčanih jedinica za 1 godinu po 5%	952,38 NJ	
Vjerojatnost	10,00%	95,24 NJ
Sadašnja vrijednost 1.000 novčanih jedinica za 2 godine po 5,25%	902,73 NJ	
Vjerojatnost	60,00%	541,64 NJ
Sadašnja vrijednost 1.000 novčanih jedinica za 3 godine po 5,50%	851,61 NJ	
Vjerojatnost	30,00%	255,48 NJ
Očekivana sadašnja vrijednost		892,36 NJ

- A9. Očekivana sadašnja vrijednost od 892,36 novčanih jedinica se razlikuje od tradicionalnog pogleda na najbolju procjenu od 902,73 novčane jedinice (vjerojatnost od 60%). Tradicionalan izračun sadašnje vrijednosti koji je primjenjiv na ovaj primjer zahtijeva odluku o tome koje moguće vrijeme nastanka novčanih tokova koristiti i,

prema tome, ne bi odražavao vjerojatnost drugog vremena nastanka. To je zbog toga što diskontna stopa u tradicionalnom izračunu sadašnje vrijednosti ne može odražavati nesigurnost vremena nastanka.

- A10. Korištenje vjerojatnosti u pristupu očekivanog novčanog toka je osnovni element. Postavlja se pitanje sugerira li veću preciznost određivanje (dodjeljivanje) vjerojatnosti vrlo subjektivnim procjenama, nego što u stvarnosti postoji. Međutim, pravilno primjenjivanje tradicionalnog pristupa (kao što je opisano u točki A6.) zahtijeva iste procjene i subjektivnost bez pružanja transparentnosti izračuna u pristupu očekivanog novčanog toka.
- A11. Mnoge procjene razvijene u tekućoj praksi već neslužbeno uključuju elemente očekivanih novčanih tokova. Nadalje, računovođe se često suočavaju s potrebom mjerenja sredstva uz pomoć ograničenih informacija o vjerojatnosti nastanka mogućih novčanih tokova. Primjerice, računovođa se može suočiti sa sljedećim situacijama:
- Procijenjeni iznos se nalazi negdje između 50 i 250 novčanih jedinica, ali ni nije vjerojatniji jedan iznos u tom razmjeru od drugog. Na osnovi te ograničene informacije, procijenjeni očekivani novčani tok je 150 novčanih jedinica $[(50 + 250)/2]$;
 - Procijenjeni iznos se nalazi negdje između 50 i 250 novčanih jedinica, ali je vjerojatniji iznos 100 novčanih jedinica. Međutim, nepoznate su vjerojatnosti nastanka bilo kojeg iznosa. Na temelju tih ograničenih informacija, procijenjeni očekivani novčani tok je 133,33 novčane jedinice $[(50 + 100 + 250)/3]$;
 - Procijenjeni iznosi će biti 50 novčanih jedinica (vjerojatnost 10%), 250 novčanih jedinica (vjerojatnost 30%), ili 100 novčanih jedinica (vjerojatnost 60%). Na temelju tih ograničenih informacija, procijenjeni očekivani novčani tok je 140 novčanih jedinica $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$.

U svakom slučaju, vjerojatnije je da će procijenjeni očekivani novčani tok dati bolju procjenu vrijednosti u upotrebi nego da se uzme sami minimalni, najvjerojatniji ili maksimalni iznos.

- A12. Primjena pristupa očekivanog novčanog toka je predmet cost-benefit analize. U nekim slučajevima, subjekt može dobiti opsežne podatke i može biti sposoban razviti mnogo scenarija novčanih tokova. U drugim slučajevima, subjekt možda nije u mogućnosti razviti više od općenite analize promjenjivosti novčanih tokova bez nastajanja značajnih troškova. Subjekt treba ocijeniti troškove stjecanja dodatnih informacija u odnosu na dodatnu pouzdanost koju će informacije pridonijeti u mjerenju.
- A13. Neki drže da metode očekivanog novčanog toka nisu primjerene za mjerenje jednog sredstva ili sredstava s ograničenim brojem mogućih ishoda. Nudi se primjer sredstva sa dva moguća ishoda: vjerojatnost od 90% da će nastati novčani tok bit će 10 novčanih jedinica i vjerojatnost od 10% da će nastati novčani tok od 1.000 novčanih jedinica. Zamjećuje se da će očekivani novčani tok u ovom primjeru biti 109 novčanih jedinica i da rezultat ne predstavlja bilo koji od iznosa koji će na kraju možda biti plaćen.

- A14. Pretpostavke poput upravo navedenih odražavaju krajnje neslaganje s ciljem mjerenja. Ako je cilj gomilanje troškova koji će se dogoditi, očekivani novčani tok neće proizvesti vjernu i reprezentativnu procjenu očekivanih troškova. Međutim, ovaj Standard se bavi mjerenjem nadoknadivog iznosa sredstva. Nije vjerojatno da će nadoknadiivi iznos sredstva u ovom primjeru biti 10 novčanih jedinica, iako je to najvjerojatniji novčani tok. To je zbog toga što iznos od 10 novčanih jedinica ne uključuje nesigurnost novčanog toka u mjerenju sredstva. Umjesto toga je nesigurni novčani tok prikazan kao da je sigurni novčani tok. Ni jedan razuman subjekt s ovim karakteristikama neće prodati imovina za 10 novčanih jedinica.

Diskontna stopa

- A15. Koji god pristup subjekt usvoji za mjerenje vrijednosti u upotrebi sredstva, kamatna stopa koja se koristi prilikom diskontiranja novčanih tokova ne bi smjela odražavati rizik za koji su procijenjeni novčani tokovi prilagođeni. U suprotnom, utjecaj nekih pretpostavki bit će dvostruko računan.
- A16. U slučaju kada stopa specifična za imovina nije raspoloživa na tržištu, subjekt koristi zamjenu kako bi procijenio diskontnu stopu. Svrha je procijeniti, što je bolje moguće, tržišnu procjenu:
- a) vremenske vrijednosti novca za razdoblja do kraja korisnog vijeka upotrebe sredstva, i
 - b) elemente pod (b), (d) i (e) opisane u točki A1, do granice do koje ti elementi ne uzrokuju usklađenja pri dolaženju do procijenjenih novčanih tokova.
- A17. Za polaznu točku za takvu procjenu, subjekt može uzeti u obzir sljedeće stope:
- a) prosječni ponderirani trošak kapitala subjekta određen metodama kao što je Model procjene kapitala (CAPM),
 - b) početna stopa posudbe subjekta, i
 - c) ostale tržišne stope posudbe.
- A18. Međutim, ove se stope moraju uskladiti:
- a) da bi odražavale način na koji tržište ocjenjuje specifične rizike povezane s procijenjenim novčanim tokovima sredstva, i
 - b) da bi isključivale rizike koji nisu važni za procjenu novčanih tokova sredstva ili za koje su procijenjeni novčani tokovi usklađeni.
- Pozornost se treba dati na rizike kao što su rizik zemlje, valutni rizik i cjenovni rizik.
- A19. Diskontna stopa je neovisna o strukturi kapitala subjekta i o načinu na koji subjekt financira i kupuje sredstva, jer budući očekivani tokovi za koje se očekuje da će prosteći iz upotrebe sredstva ne ovise o načinu na koji je subjekt financirao kupnju sredstva.
- A20. U točki 55. se zahtijeva da korištena diskontna stopu bude stopa prije poreza. Prema tome, kada se kao osnova za procjenu diskontne stope koristi stopa nakon poreza, osnova se mora uskladiti da odražava stopu prije poreza.

- A21. Subjekt uobičajeno koristi jednu diskontnu stopu za procjenu vrijednosti imovine subjekta u upotrebi. Međutim, subjekt koristi različite diskontne stope za različita buduća razdoblja jer je vrijednost u upotrebi osjetljiva na razlike u rizicima za različita razdoblja ili na vremensku strukturu kamatnih stopa.

DODATAK C

Podvrgavanje jedinica koje stvaraju novčane tokove testu umanjenja zajedno s goodwillom i nekontrolirajućim interesima

Dodatak je sastavni dio ovog standarda.

- C1. Sukladno MSFI-ju 3 (kojeg je revidirao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u 2008. godini), stjecatelj goodwill na datum stjecanja mjeri višak iznosa pod (a) iznad iznosa pod (b) kako slijedi:
- a) ukupnog iznosa
 - i. prenesene naknade kao za stjecanje sukladno MSFI-ju 3, što općenito nalaže mjerenje po fer vrijednost na datum stjecanja
 - ii. eventualnog nekontrolirajućeg interesa u stečeniku priznatog sukladno MSFI-ju 3
 - iii. kod poslovnog spajanja u fazama, fer vrijednosti na datum stjecanja vlasničkog udjela koji je stjecatelj prethodno imao u stečeniku
 - b) neto iznosa na datum stjecanja utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obveza mjerenih sukladno MSFI-ju 3.

Raspoređivanje goodwilla

- C2. Točka 80. ovoga standarda nalaže da se goodwill stečen poslovnim spajanjem raspoređi na svaku stjecateljevu jedinicu koja stvara novac, ili na skupine jedinica koje stvaraju novac, za koje se očekuju ekonomske koristi od sinergija spajanja, neovisno o tome da li su ostala imovina ili ostale obveze stečenika raspoređene na te jedinice ili skupine jedinica. Moguće je da neke sinergije proizašle iz poslovnog spajanja budu raspoređene na jedinicu koja stvara novac u kojoj vlasnik nekontrolirajućeg interesa nema svoj udjel.

Testiranje na umanjenje

- C3. Testiranje na umanjenje obuhvaća usporedbu nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac s njezinom knjigovodstvenom vrijednošću.
- C4. Ako subjekt nekontrolirajuće interese mjeri po svom razmjernom udjelu u neto utvrđivoj imovini ovisnog društva na datum stjecanja umjesto po fer vrijednosti, goodwill koji se raspoređuje na nekontrolirajuće interese se uključuje u nadoknadi iznos povezane jedinice koja stvara novac, ali se ne priznaje u konsolidiranim financijskim izvještajima matice. Slijedom toga, subjekt je dužan knjigovodstvenu

vrijednost goodwilla raspoređenog na tu jedinicu povećati na način da ona uključi goodwill koji se odnosi na nekontrolirajući interes. Tako usklađena knjigovodstvena vrijednost se zatim uspoređuje s nadoknadivim iznosom jedinice koja stvara novac kako bi se utvrdilo da li je došlo do umanjenja njene vrijednosti.

Raspoređivanje gubitaka uslijed umanjenja vrijednosti

- C5. Točka 104. nalaže da se svaki identificirani gubitak uslijed umanjenja vrijednosti rasporedi na način da se prvo umani knjigovodstvena vrijednost goodwilla raspoređenog na jedinicu koja stvara novac i zatim razmjerno na drugu imovinu jedinice na temelju knjigovodstvene vrijednosti svakog sredstva u jedinici.
- C6. Ako je neko ovisno društvo, ili njegov dio, s nekontrolirajućim interesom samo po sebi jedinica koja stvara novac, gubitak uslijed umanjenja vrijednosti se raspodjeljuje između matice i vlasnika nekontrolirajućeg interesa po istoj osnovi kao i dobit ili gubitak.
- C7. Ako je neko ovisno društvo, ili njegov dio, s nekontrolirajućim interesom dio veće jedinice koja stvara novac, gubici zbog umanjenja goodwilla se raspoređuju na one dijelove jedinice koja stvara novac koji imaju nekontrolirajući interes i na one koji ga nemaju. Gubici zbog umanjenja trebaju se rasporediti na te dijelove jedinice koja stvara novac po osnovi:
- a) relativnih knjigovodstvenih vrijednosti goodwilla tih dijelova prije umanjenja vrijednosti za umanjenje vrijednosti koje odnosi na goodwill u jedinici koja stvara novac i
 - b) relativnih knjigovodstvenih vrijednosti neto utvrdive imovine tih dijelova prije umanjenja za umanjenje vrijednosti koje se odnosi na utvrdivu imovinu u jedinici koja stvara novac. Svako takvo umanjenje vrijednosti se raspoređuje na imovinu dijelova svake jedinice razmjerno na temelju knjigovodstvene vrijednosti svakog sredstva u tom dijelu.

U onim dijelovima koji imaju nekontrolirajući interes, gubici uslijed umanjenja vrijednosti se raspodjeljuju između matice i vlasnika nekontrolirajućeg interesa po istoj osnovi na kojoj se raspodjeljuje dobit ili gubitak.

- C8. Ako se neki gubitak uslijed umanjenja vrijednosti koji pripada vlasniku nekontrolirajućeg interesa odnosi na goodwill koji nije priznat u konsolidiranim financijskim izvještajima matice (v. točku C.4), to umanjenje se ne priznaje kao gubitak uslijed umanjenja vrijednosti goodwilla. U tom slučaju se kao gubitak zbog umanjenja vrijednosti goodwilla priznaje samo onaj gubitak zbog umanjenja koji se odnosi na goodwill raspodijeljen matici.
- C9. U ilustrativnom primjeru 7 navodi se primjer testiranja na umanjenje jedinice koja stvara novac koja nije u potpunom vlasništvu zajedno s goodwillom.