

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 37

Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina

Cilj

Cilj je ovoga Standarda osigurati da se odgovarajući kriteriji priznavanja i osnove mjerenja primjenjuju na rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidivu imovinu te da se objavljuje dovoljno informacija u bilješkama uz financijske izvještaje koje će omogućiti korisnicima razumijevanje njihove prirode, vremena i iznosa.

Djelokrug

1. **Ovaj Standard trebaju primjenjivati svi subjekti u računovodstvu za rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredviđenu imovinu, osim:**
 - a) **onih koji proizlaze iz izvršivih ugovora, izuzev štetnih ugovora; i**
 - b) **[brisan].**
 - c) **onih koje obuhvaća drugi standard.**
2. Ovaj se Standard ne primjenjuje na financijske instrumente (uključujući jamstva) koji su u djelokrugu MRS-a 39 - *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.
3. Izvršivi ugovori jesu ugovori prema kojima niti jedna strana nije izvršila neku svoju obvezu ili su obje strane djelomično izvršile svoje obveze u jednakoj mjeri. Ovaj Standard ne primjenjuje se na izvršive ugovore, osim ako su štetni.
4. [brisan].
5. Tamo gdje drugi standard obrađuje određene vrste rezerviranja, nepredviđenih obveza ili nepredviđene imovine, subjekt primjenjuje taj standard umjesto ovog Standarda. Primjerice, neke vrste rezerviranja su obrađene u standardima za:
 - a) ugovore o izgradnji (vidjeti MRS 11 - *Ugovori o izgradnji*);
 - b) poreze na dobit (vidjeti MRS 12 - *Porezi na dobit*);
 - c) najmove (vidjeti MRS 17 - *Najmovi*). Međutim, budući da MRS 17 ne sadrži specifične zahtjeve koji se odnose na poslovne najmove koji su postali štetni, ovaj se Standard primjenjuje na takve slučajeve;
 - d) primanja zaposlenih (vidjeti MRS 19 - *Primanja zaposlenih*); i
 - e) ugovore o osiguranju (vidjeti MSFI 4 - *Ugovori o osiguranju*). Međutim, ovaj se Standard primjenjuje na rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidivu imovinu osiguravatelja koja nastaju iz njegovih ugovornih obveza i prava po ugovorima o osiguranju koji su izvan djelokruga MSFI-a 4.
6. Neki iznosi tretirani kao rezerviranja mogu biti povezani s priznavanjem prihoda, primjerice ako subjekt daje jamstva u razmjeni za naknadu. Ovaj Standard ne obrađuje priznavanje prihoda. MRS 18 - *Prihodi* navodi okolnosti u kojima se priznaju

prihodi i daje praktične upute za primjenu kriterija priznavanja. Ovaj Standard ne mijenja zahtjeve MRS-a 18.

7. Ovaj Standard definira rezerviranja kao obveze neodređenog vremena ili iznosa. U nekim državama pojam „rezerviranje” također se koristi u kontekstu stavaka kao što je amortizacija, umanjeње imovine i sumnjiva potraživanja: to su usklađivanja do knjigovodstvene vrijednosti imovine i nisu obrađena u ovome Standardu.
8. Drugi standardi određuju da li se određeni izdaci tretiraju kao imovina ili kao rashodi. Ova pitanja nisu sadržana u ovome Standardu. Prema tome, ovaj Standard ne zabranjuje niti ne zahtijeva kapitalizaciju troškova priznatih kad je rezerviranje učinjeno.
9. Ovaj se Standard primjenjuje na rezerviranja za restrukturiranja (uključujući prestanak poslovanja). Kada restrukturiranje udovoljava definiciji prekinutog poslovanja, dodatna objavljivanja može zahtijevati MSFI 5 - *Dugotrajna imovina koja se drži za prodaju i prestanak poslovanja*.

Definicije

10. U ovom Standardu koriste se sljedeći izrazi s navedenim značenjem:

Rezerviranje je obveza neodređenog vremena ili iznosa.

Obveza je sadašnja obveza subjekta proizašla iz prošlih događaja, za čije se podmirenje očekuje da će subjektu uzrokovati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi.

Obvezujući događaj jest događaj koji stvara zakonsku ili izvedenu obvezu koji ima za posljedicu da subjekt nema druge stvarne mogućnosti nego tu obvezu podmiriti.

Zakonska obveza jest obveza koja proizlazi iz:

- a) ugovora (kroz njegove eksplicitne ili implicitne uvjete);
- b) zakona; ili
- c) drugog djelovanja zakona.

Izvedena obveza jest obveza koja proizlazi iz nekih aktivnosti subjekta pri čemu je subjekt:

- a) naznačio, temeljem prošle prakse, objavljenih politika ili dovoljno određenom sadašnjom izjavom, drugim stranama da će preuzeti određene odgovornosti; i
- b) uslijed toga stvorio kod tih drugih strana opravdana očekivanja da će te odgovornosti ispuniti.

Nepredvidiva je obveza:

- a) moguća obveza koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja na koje subjekt ne može u cijelosti utjecati; ili
- b) sadašnja obveza koja proizlazi iz prošlih događaja, ali nije priznata budući da:

- i. nije vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; ili
- ii. iznos obveze nije moguće izmjeriti s dovoljno pouzdanosti.

Nepredvidiva imovina jest moguća imovina koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja na koje subjekt ne može u cijelosti utjecati.

Štetni ugovor jest ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjenja obveza prema tom ugovoru prelaze ekonomske koristi koje se od njega očekuju.

Restrukturiranje je program koji planira i kontrolira menadžment, a koji značajno mijenja:

- a) djelokrug poslova koje obavlja subjekt; ili
- b) način vođenja poslova.

Rezerviranja i druge obveze

11. Rezerviranje se može razlikovati od drugih obveza, kao što su obveze iz poslovanja i obračunane obveze budući da postoje neizvjesnosti oko vremena ili iznosa budućih izdataka potrebnih za njihovo podmirivanje. Suprotno navedenome:
- a) obveze iz poslovanja jesu obveze plaćanja za proizvode ili usluge koje su primljene ili isporučene, za koje su primljeni računi ili su odgovarajuće dogovorene s dobavljačem; i
 - b) obračunane obveze jesu obveze plaćanja za proizvode ili usluge koje su primljene ili isporučene, ali nisu plaćene, fakturirane ili odgovarajuće dogovorene s dobavljačem, uključujući iznose koji dopijevaju zaposlenima (primjerice, iznosi koji se odnose na obračunanu plaćenu odsutnost). Premda je ponekad nužno procijeniti iznos ili vrijeme nastanka obračunanih obveza, neizvjesnost je općenito mnogo manja nego kod rezerviranja.

Obračunane obveze se često izvještavaju kao dio poslovnih i drugih obveza, dok se rezerviranja iskazuju odvojeno.

Odnos između rezerviranja i nepredvidivih obveza

12. U općem smislu sva su rezerviranja nepredviđeni događaji budući da su neodređeni u vremenu i iznosu. Međutim, u ovome Standardu pojam „nepredvidivi” koristi se za obveze i imovinu koji nisu priznati jer će se njihovo postojanje potvrditi samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koje u cijelosti ne kontrolira subjekt. Osim toga, pojam „nepredvidiva obveza” koristi se za obveze koje ne udovoljavaju kriteriju priznavanja.
13. Ovaj Standard razlikuje:
- a) rezerviranja - koja se priznaju kao obveze (pretpostavlja se da se može obaviti pouzdana procjena) budući da su sadašnje obveze i vjerojatno je da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; i
 - b) nepredvidive obveze - koje se ne priznaju kao obveze jer su ili:

- i. moguće obveze, budući da se tek treba potvrditi ima li subjekt sadašnju obvezu koja može dovesti do odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; ili
- ii. sadašnje obveze koje ne ispunjavaju kriterij priznavanja iz ovoga Standarda (budući da ili nije vjerojatno da će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili se ne može dovoljno pouzdano procijeniti iznos obveze).

Priznavanje

Rezerviranja

14. Rezerviranje treba priznati kada:

- a) subjekt ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlog događaja;
- b) je vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; i
- c) se iznos obveze može pouzdano procijeniti.

Ako navedeni uvjeti nisu ispunjeni, rezerviranje ne treba priznati.

Sadašnja obveza

15. U rijetkim slučajevima nije jasno postoji li sadašnja obveza. U tim se slučajevima smatra da prošli događaj dovodi do sadašnje obveze ako je, uzimajući u obzir sve raspoložive dokaze, to vjerojatnije nego da sadašnja obveza postoji na datum izvještaja o financijskom položaju.
16. U gotovo svim slučajevima bit će jasno dovodi li prošli događaj do sadašnje obveze. U rijetkim slučajevima, primjerice pri vođenju parnice, može biti dvojbeno jesu li određeni događaji nastali ili imaju kao posljedicu sadašnju obvezu. U takvom slučaju subjekt određuje postoji li sadašnja obveza na datum izvještaja o financijskom položaju uzimajući u obzir sve raspoložive dokaze uključujući, primjerice, mišljenje stručnjaka. U dokaze koji se razmatraju uključuju se dodatni dokazi proizašli iz događaja nastalih nakon datuma izvještaja o financijskom položaju. Na osnovi takvih dokaza:
 - a) gdje je vjerojatnije da postoji nego da ne postoji sadašnja obveza na datum izvještaja o financijskom položaju, poslovni subjekt priznaje rezerviranje (ako se ispuni kriterij priznavanja); i
 - b) gdje je vjerojatnije da ne postoji sadašnja obveza na datum izvještaja o financijskom položaju, subjekt objavljuje nepredvidivu obvezu, osim ako je mala mogućnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi (vidjeti točku 86.).

Prošli događaj

17. Prošli događaj koji dovodi do sadašnje obveze naziva se obvezujući događaj. Da bi događaj bio obvezujući događaj, neophodno je da subjekt ne može izbjeći podmirenje obveze uzrokovane događajem. To je samo u slučajevima kada:
 - a) se podmirenje obveze može izvršiti zakonskom prinudom; ili
 - b) događaj, u slučaju izvedene obveze (koji može nastati djelovanjem subjekta), stvara opravdana očekivanja kod drugih strana da će subjekt izvršiti svoju obvezu.
18. Financijski izvještaji prikazuju financijski položaj nekog subjekta na kraju izvještajnog razdoblja, a ne njegov mogući položaj u budućnosti. Prema tome, rezerviranje se ne priznaje za troškove koji trebaju nastati za poslovanje u budućnosti. Jedine priznate obveze u izvještaju o financijskom položaju subjekta jesu one koje postoje na datum izvještaja o financijskom položaju.
19. Obveze priznate kao rezerviranja jesu jedino one koje su proizašle iz prošlih događaja neovisnih od budućih akcija subjekta (tj. od budućeg vođenja poslovanja). Primjeri takvih obveza jesu kazne ili troškovi čišćenja temeljem nezakonitog oštećenja okoliša, pri čemu i kazne i ti troškovi mogu dovesti do odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, neovisno od budućih mjera subjekta. Slično tome, subjekt priznaje rezerviranje za troškove stavljanja izvan upotrebe naftnog postrojenja ili nuklearne centrale u visini u kojoj je subjekt obavezan otkloniti štete koje su već nastale. Nasuprot tome, zbog komercijalnih pritisaka ili zakonskih zahtjeva, subjekt može namjeravati ili će trebati imati izdatke kako bi poslovao u budućnosti na određeni način (primjerice, postavljanje dimnih filtera kod određene vrste tvornica). Budući da subjekt može izbjeći buduće izdatke svojim budućim aktivnostima, primjerice promjenom načina poslovanja, on nema sadašnju obvezu za taj budući izdatak, te se rezerviranje ne priznaje.
20. Obveza uvijek upućuje na drugu stranu prema kojoj ona postoji. Međutim, nije neophodno identificirati tu stranu prema kojoj postoji obveza jer se, doista, obveza može odnositi na javnost u cjelini. Budući da obveza uvijek uključuje i preuzimanje obveze spram druge strane, iz toga slijedi da odluka menadžmenta ili uprave ne dovodi do izvedene obveze na datum izvještaja o financijskom položaju, osim ako je, na dovoljno određen način priopćena prije datuma izvještaja o financijskom položaju onima na koje ima učinak tako da stvara opravdano očekivanje da će subjekt ispuniti svoje obveze.
21. Događaj koji ne dovodi odmah do obveze može stvarati kasnije izvedenu obvezu zbog promjena zakona ili postupaka subjekta (primjerice, dovoljno određene javne izjave). Primjerice, kada je nastalo oštećenje okoliša ne mora postojati obveza otklanjanja posljedica. Međutim, izazvano oštećenje postat će obvezujući događaj kada novi zakon zahtijeva otklanjanje postojećeg oštećenja ili kada subjekt javno prihvati odgovornost za otklanjanje na način iz kojeg proizlazi izvedena obveza.
22. Gdje pojedini predloženi novoga zakona još nisu konačne, obveza nastaje samo ako je zakon doista donesen onako kako je bilo u njegovu prijedlogu. Za svrhe ovoga Standarda s takvom se obvezom postupa kao sa zakonskom obvezom. Razlike

u okolnostima koje su dovele do ozakonjenja čine nemogućim specificirati jedan događaj koji bi gotovo sigurno rezultirao ozakonjenjem. U mnogim slučajevima bit će nemoguće biti sigurnim da će se nešto ozakoniti sve dok zakon ne bude usvojen.

Vjerojatni odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi

23. Uvjet za priznavanje obveze ne može biti samo sadašnja obveza već i vjerojatnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi radi podmirivanja te obveze. Za svrhe ovoga Standarda odljev resursa ili drugi događaj smatra se vjerojatnim ako je vjerojatnije da će događaj nastati nego da neće nastati, tj. vjerojatnost da će događaj nastati veća je nego vjerojatnost da neće nastati. Gdje nije vjerojatno da sadašnja obveza postoji, subjekt objavljuje nepredvidivu obvezu, osim ako je udaljena mogućnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi (vidjeti točku 86.).
24. Tamo gdje postoje brojne slične obveze (primjerice, jamstva proizvođača ili sličnih ugovora) vjerojatnost da će za podmirivanje biti potreban odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi određuje se sagledavanjem skupine obveza kao cjeline. Premda vjerojatnost odljeva za neku stavku može biti mala, može biti vjerojatno da će biti potreban odljev resursa za podmirenje skupine obveza kao cjeline. Ako je takav slučaj, rezerviranje se priznaje (ako je ispunjen drugi kriterij priznavanja).

Pouzdana procjena obveze

25. Pitanje procjene ključni je dio sastavljanja financijskih izvještaja, ali to ne umanjuje njihovu pouzdanost. Ovo je osobito istinito u slučaju rezerviranja, koja su po svojoj prirodi neizvjesnija od većine drugih stavki u izvještaju o financijskom položaju-. Osim u iznimno rijetkim slučajevima, subjekt će biti u mogućnosti odrediti raspon mogućih ishoda i stoga će moći procijeniti obvezu dovoljno pouzdano za upotrebu pri priznavanju rezerviranja.
26. U iznimno rijetkim slučajevima gdje se ne može obaviti pouzdana procjena, postoji obveza koja ne može biti priznata. Ta se obveza objavljuje kao nepredviđena obveza (vidjeti točku 86.).

Nepredvidive obveze

27. **Subjekt neće priznati nepredvidivu obvezu.**
28. Nepredviđena se obveza objavljuje, kao što zahtijeva točka 86, osim ako je udaljena mogućnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi.
29. Ako je subjekt solidarno odgovoran za obvezu, s dijelom obveze za koju se očekuje da će ga ispuniti druge strane postupa se kao s nepredvidivom obvezom. Subjekt priznaje rezerviranje za dio obveze temeljem kojeg je vjerojatan odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, osim u iznimno rijetkim okolnostima gdje nije moguća pouzdana procjena.
30. Nepredvidive obveze mogu se pokazati na način koji se nije očekivao na početku. Prema tome, one se procjenjuju kontinuirano zbog određivanja je li odljev resursa s ekonomskim koristima postao vjerojatan. Ako postaje vjerojatno da će biti potreban

odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi za neku stavku s kojom se ranije postupalo kao nepredvidivom obvezom, rezerviranje se priznaje u financijskim izvještajima razdoblja u kojem je nastala promjena vjerojatnosti (osim u iznimno rijetkim okolnostima kada nije moguća pouzdana procjena).

Nepredvidiva imovina

- 31. Subjekt neće priznati nepredviđenu imovinu.**
32. Nepredvidiva imovina obično proizlazi iz neplaniranih ili drugih neočekivanih događaja koji dovode do mogućnosti priljeva ekonomskih koristi u subjekt. Primjer je odštetni zahtjev koji subjekt podnosi u sudskom postupku, gdje je ishod neizvjestan.
33. Nepredviđena se imovina ne priznaje u financijskim izvještajima budući da to može rezultirati priznavanjem prihoda koji nikada neće biti ostvaren. Međutim, kada je ostvarenje prihoda gotovo sigurno, tada s tim povezana imovina nije nepredvidiva imovina i njezino je priznavanje primjereno.
34. Kao što zahtijeva točka 89., nepredviđena se imovina objavljuje ako je vjerojatan priljev ekonomskih koristi.
35. Nepredviđena se imovina procjenjuje kontinuirano kako bi se osiguralo da se razvoj događaja primjereno odražava u financijskim izvještajima. Ako je postalo gotovo sigurno da će nastati priljev ekonomskih koristi, imovina i povezani prihod priznaju se u financijskim izvještajima razdoblja u kojem je promjena nastala. Ako je priljev ekonomskih koristi postao vjerojatan, subjekt objavljuje nepredvidivu imovinu (vidjeti točku 89.).

Mjerenje

Najbolja procjena

- 36. Iznos priznat kao rezerviranje treba biti najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze na datum izvještaja o financijskom položaju.**
37. Najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze jest iznos koji bi subjekt mogao objektivno platiti radi podmirivanja obveze na datum izvještaja o financijskom položaju ili da ju u isto vrijeme prenese trećoj strani. Često će biti nemoguće ili suviše skupo podmiriti ili prenijeti obvezu na datum izvještaja o financijskom položaju. Međutim, procjenu iznosa koji bi subjekt objektivno platio za podmirivanje ili prijenos obveze daje najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze na datum izvještaja o financijskom položaju.
38. Procjenu ishoda i financijskog učinka određuje menadžment subjekta prosudbom uz korištenje iskustva za slične transakcije, a u nekim slučajevima i izvješća neovisnih stručnjaka. U dokaze koji se razmatraju uključuju se i dokazi nastali temeljem događaja nakon datuma izvještaja o financijskom položaju.
39. Neizvjesnosti povezane s iznosom koji treba priznati kao rezerviranje rješavaju se na različite načine prema danim okolnostima. Tamo gdje mjerenje rezerviranja

uključuje veliki broj stavaka, obveza se procjenjuje ponderiranjem svih mogućih ishoda s njihovim vjerojatnostima. Ova se statistička metoda procjene naziva „očekivana vrijednost“. Rezerviranje će se stoga razlikovati, ovisno o tome je li vjerojatnost gubitka nekog iznosa primjerice 60% ili 90%. Tamo gdje postoje brojniji rasponi mogućih ishoda i svaki ishod je vjerojatan kao i bilo koji drugi, uzima se srednja vrijednost ishoda iz toga raspona.

Primjer

Subjekt prodaje proizvode s jamstvom prema kojem su kupci zaštićeni za troškove popravaka tvorničkih pogrešaka koje nastaju u okviru šest mjeseci od datuma kupnje. Ako se otkriju manje pogreške kod svih prodanih proizvoda, troškovi popravaka mogli bi iznositi 1 milijun. Ako se otkriju veće pogreške kod svih prodanih proizvoda, troškovi popravaka mogli bi iznositi 4 milijuna. Dosadašnja iskustva subjekta i buduća očekivanja ukazuju da u narednoj godini kod 75% prodanih proizvoda neće biti pogrešaka, 20% prodanih proizvoda imat će male pogreške, a 5% prodanih proizvoda imat će veće pogreške. U skladu s točkom 24., subjekt procjenjuje vjerojatnost odljeva zbog jamstvenih obveza kao cjeline.

Očekivani je iznos troška popravaka sljedeći:

$$(75\% \text{ od nule}) + (20\% \text{ od } 1 \text{ milijun}) + (5\% \text{ od } 4 \text{ milijuna}) = 400.000$$

40. Tamo gdje se iznos rezerviranja utvrđuje za jednu obvezu, najvjerojatniji ishod za tu obvezu može biti najbolja procjena. Međutim, čak i u takvom slučaju, subjekt razmatra druge moguće ishode. Ako su drugi mogući ishodi ili većinom viši ili većinom manji od najvjerojatnijeg ishoda, najbolja će procjena biti viši ili niži iznos. Primjerice, ako subjekt mora otkloniti pogreške u važnom postrojenju izgrađenom za kupca, pojedinačni najvjerojatniji ishod za popravak kojim će se kvar otkloniti u prvom pokušaju može biti 1.000, ali će se rezervirati veći iznos ako postoji značajne izgledi da će biti potrebni dodatni pokušaji otklanjanja tog kvara.
41. Rezerviranje se utvrđuje prije poreza na dobit. Porezne posljedice rezerviranja i njihovih promjena obrađene su u MRS-u 12 - *Porezi na dobit*.

Rizici i neizvjesnosti

42. **Za najbolju procjenu rezerviranja potrebno je u obzir uzeti rizike i neizvjesnosti koji su neminovni kod mnogih događaja i okolnosti.**
43. Rizik opisuje varijabilnost ishoda. Usklađivanje rizika može povećati izmjereni iznos obveze. Kod prosuđivanja u uvjetima neizvjesnosti potreban je oprez, tako da prihodi ili imovina nisu precijenjeni, a rashodi ili obveze nisu podcijenjeni. Međutim, neizvjesnost ne opravdava stvaranje prekomjernih rezerviranja ili namjerno precjenjivanje obveza. Primjerice, ako su projicirani troškovi nepovoljnog ishoda procijenjeni oprezno, tada taj ishod nije namjerno tretiran kao vjerojatniji od onoga iz realnosti. Treba posvetiti pozornost izbjegavanju dvostrukih usklađivanja za rizike i neizvjesnosti jer to rezultira precjenjivanjem rezerviranja.
44. Objavljivanje neizvjesnosti u svezi s iznosom izdataka provodi se prema točki 85. b).

Sadašnja vrijednost

45. **Ako je učinak vremenske vrijednosti novca značajan, iznos rezerviranja treba biti sadašnja vrijednost očekivanih izdataka potrebnih za podmirivanje obveze.**
46. S obzirom na vremensku vrijednost novca, rezerviranja koja se odnose na novčane odljeve koji će nastati uskoro nakon datuma izvještaja o financijskom položaju jesu vrijednija nego novčani odljevi istoga iznosa koji nastanu kasnije. Ako je učinak značajan, rezerviranja se diskontiraju.
47. **Diskontna stopa (ili stope) treba biti stopa (ili stope) prije poreza, koja odražava tekuću tržišnu procjenu vremenske vrijednosti novca i rizika specifičnih za obvezu. Diskontna stopa(e) neće odražavati rizike za koje su korigirane procjene budućih novčanih tokova.**

Budući događaji

48. **Budući događaji koji mogu utjecati na iznos potreban za podmirivanje obveza trebaju se odraziti u iznosu rezerviranja ako postoji dovoljno objektivan dokaz da će oni nastati.**
49. Očekivani budući događaji mogu biti posebno značajni pri utvrđivanju iznosa rezerviranja. Primjerice, subjekt može vjerovati da će troškove čišćenja nekog terena na kraju njegove uporabe smanjiti buduće tehnološke promjene. Priznati iznos odražava razumno očekivanje tehnički kvalificiranih objektivnih promatrača, uzimajući u obzir sve raspoložive podatke o tehnologiji koja će biti raspoloživa u vrijeme čišćenja. Stoga je prikladno uključiti, primjerice, očekivano smanjenje troškova u vezi s novim iskustvima u primjeni postojeće tehnologije ili očekivane troškove primjene postojeće tehnologije na veće ili složenije poslove čišćenja od ranije obavljenih. Međutim, subjekt ne anticipira razvoj potpuno novih tehnologija čišćenja, osim ako za to ne postoji dovoljno objektivan dokaz.
50. Pri utvrđivanju postojeće obveze uzima se u obzir učinak mogućeg novog zakona ako postoji dovoljno objektivan dokaz da će on doista biti ozakonjen. Različite okolnosti koje nastaju u praksi čine nemogućim određivanje pojedinačnog događaja koji će za sve slučajeve pružiti dovoljan i objektivan dokaz. Dokaze se traži o tome što će zakon nalagati i je li gotovo sigurno da će se ozakoniti i primijeniti na propisani način. U mnogim slučajevima objektivan dokaz neće postojati sve dok se novi zakon ne done-se.

Očekivano otuđenje imovine

51. **Pri utvrđivanju iznosa rezerviranja neće se uzeti u obzir dobiti od očekivanog otuđenja imovine.**
52. Pri utvrđivanju iznosa rezerviranja ne uzimaju se u obzir dobiti od očekivanog otuđenja imovine, čak ako je očekivano otuđenje blisko povezano s događajem koji vodi do rezerviranja. Poslovni subjekt umjesto toga priznaje dobitke od očekivanih otuđenja imovine u vrijeme navedeno standardom koji obrađuje odnosnu imovinu.

Nadoknađivanja od drugih

53. **Ako se očekuje da će neke ili sve izdatke potrebne za podmirivanje rezerviranja nadoknaditi druga strana, naknada se treba priznati samo, i isključivo, kada je gotovo sigurno da će se naknada primiti ako subjekt podmiri obvezu. S ovom se naknadom treba postupati kao s odvojenom imovinom. Priznati iznos naknade neće prelaziti iznos rezerviranja.**
54. **U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti može biti prikazan rashod u vezi s rezerviranjem umanjen za priznat iznos naknade.**
55. Subjekt se ponekad može osloniti da će druga strana platiti dio ili sve izdatke potrebne za podmirivanje rezerviranja (primjerice, putem ugovora o osiguranju, klauzula o osiguranju protiv štete ili jamstava proizvođača). Ta druga strana može iznos naknade refundirati subjektu ili platiti izravno.
56. U većini slučajeva subjekt će ostati odgovoran za cijeli iznos tako da će trebati podmiriti ukupni iznos ako treća strana iz bilo kojih razloga propusti platiti. U takvoj situaciji rezerviranje se priznaje za puni iznos obveze, i priznaje se odvojena imovina za očekivano nadoknađivanje kada je gotovo sigurno da će se naknada primiti ako subjekt podmiri obvezu.
57. Subjekt u nekim slučajevima neće biti odgovoran za troškove o kojima se radi ako ih treća strana propusti platiti. U takvom slučaju subjekt nema obvezu za te troškove i oni se ne uključuju u rezerviranje.
58. Obveza za koju je subjekt solidarno odgovoran, kao što je navedeno u točki 29., jest nepredviđena obveza u iznosu za koji se očekuje da će ga podmiriti treća strana.

Promjene rezerviranja

59. **Rezerviranja treba pregledati na svaki datum izvještaja o financijskom položaju i uskladiti ih tako da odražavaju najbolju tekuću procjenu. Ako više nije vjerojatno da će podmirivanje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, rezerviranje se treba ukinuti.**
60. Ako se koristi diskontiranje, knjigovodstvena vrijednost rezerviranja povećava se u svakom razdoblju da se odrazi proteklo vrijeme. Ovo se povećanje priznaje kao trošak zaduživanja.

Iskorištavanje rezerviranja

61. **Rezerviranje će se koristiti samo za izdatke za koje je rezerviranje izvorno priznato.**
62. Samo izdaci koji se odnose na izvorno rezerviranje pokrivaju se iz njega. Pokriće izdataka s rezerviranjem koje je izvorno bilo priznato za druge namjene moglo bi poništiti utjecaj dva različita događaja.

Primjena pravila priznavanja i mjerenja

Budući poslovni gubici

63. **Budući poslovni gubici ne priznaju se kao rezerviranja.**
64. Budući poslovni gubici ne zadovoljavaju definiciju obveze dane u točki 10. kao i opći kriterij priznavanja rezerviranja postavljen u točki 14.
65. Očekivanje budućih poslovnih gubitaka jest pokazatelj da određena imovina može biti umanjena. Subjekt provjerava tu imovinu za umanjivanje prema MRS-u 36 - *Umanjenje imovine*.

Štetni ugovori

66. **Ako subjekt ima štetni ugovor, sadašnja obveza prema tom ugovoru treba se priznati i mjeriti kao rezerviranje.**
67. Mnogi ugovori (primjerice, neki uobičajeni nalozi za kupnju) mogu se poništiti bez plaćanja naknade drugoj strani te stoga ne postoji obveza. Drugi ugovori uređuju prava i obveze za svaku ugovornu stranu. Gdje događaji čine takav ugovor štetnim, on potpada pod djelokrug ovoga Standarda, a obveza postoji i priznaje se. Izvan djelokruga ovoga Standarda su izvršivi ugovori koji nisu štetni.
68. Ovaj Standard definira štetni ugovor kao ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjenja obveza prema ugovoru prelaze ekonomske koristi koje se od njega očekuju. Neizbježni troškovi prema ugovoru odražavaju najmanje neto trošak izlaska iz ugovornog odnosa, koji je niži od troška njegova ispunjenja i bilo koje naknade ili kazne koji nastaju zbog njegova neispunjenja.
69. Prije zasebnog rezerviranja za štetni ugovor, subjekt priznaje bilo koji gubitak od umanjnja koji je nastao na imovini koja je predmet ugovora (vidjeti MRS 36 - *Umanjenje imovine*).

Restrukturiranje

70. Sljedeći primjeri događaja mogu potpasti pod definiciju restrukturiranja:
- prodaja ili napuštanje proizvodne linije;
 - zatvaranje poslovnih lokacija u zemlji, regiji ili premještanje poslovnih aktivnosti iz jedne zemlje ili regije u druge;
 - promjene u strukturi menadžmenta, primjerice eliminiranje menadžmentovih odvjetnika; i
 - temeljne reorganizacije koje imaju značajan učinak na prirodu i glavno obilježje poslovanja subjekta.
71. Rezerviranja za troškove restrukturiranja priznaju se samo ako se ispune opći kriteriji priznavanja rezerviranja postavljeni u točki 14. Točke 72.-83. uređuju kako se opći kriteriji priznavanja primjenjuju za restrukturiranja.
72. **Izvedena obveza za restrukturiranje nastaje samo kada subjekt:**

- a) **ima detaljan formalni plan restrukturiranja koji sadrži najmanje sljedeće:**
- i. **poslovanje ili dio poslovanja na koje se odnosi,**
 - ii. **glavne lokacije na kojima se provodi,**
 - iii. **lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenih koji će primiti naknadu zbog prestanka rada,**
 - iv. **izdatke koji će nastati; i**
 - v. **kada će plan biti proveden; i**
- b) **započinjanjem provedbe toga plana ili objavom njegovih glavnih značajki onima na koje on utječe nastaju kod njih opravdana očekivanja da će se restrukturiranje provesti.**
73. Dokaz da je subjekt počeo primjenjivati plan restrukturiranja mogao bi biti, primjerice, demontaža tvornice, prodaja imovine ili javno obznajivanje glavnih značajki plana restrukturiranja. Javno obznajivanje detaljnog plana restrukturiranja predstavlja izvedenu obvezu restrukturiranja samo ako je plan izrađen na takav način i dovoljno detaljan (tj. da sadrži glavne značajke plana) da to kod drugih stranaka, kao što su kupci, dobavljači i zaposleni (ili njihovi predstavnici) stvori opravdano očekivanje da će se restrukturiranje provesti.
74. Plan restrukturiranja ispunjava uvjet da se može smatrati izvedenom obvezom kada je priopćen onima na koje utječe, njegovu primjenu treba planirati što je prije moguće i dovršiti u onom roku koji promjene plana čini nevjerojatnima. Ako se očekuje će se dugo odgodati početak restrukturiranja ili da će se ono odvijati kroz nerazumno dugo razdoblje, nije vjerojatno da će plan dovesti do opravdanog očekivanja kod dijela drugih prema kojima je subjekt preuzeo obvezu restrukturiranja, budući da vremenski odmak omogućuje mijenjanje planova subjekta.
75. Odluka menadžmenta ili uprave da se restrukturiranje provede prija datuma izvještaja o financijskom položaju ne dovodi do izvedene obveze na datum izvještaja o financijskom položaju, osim ako je subjekt, prije datuma izvještaja o financijskom položaju:
- a) počeo provoditi plan restrukturiranja; ili
 - b) obznanio glavne značajke plana restrukturiranja onima na koje utječe na dovoljno određen način koji kod njih dovodi do opravdanog očekivanja da će subjekt provesti restrukturiranje.
- Ako subjekt počinje provoditi plan restrukturiranja ili obznani njegove glavne značajke onima na koje utječe, samo nakon datuma izvještaja o financijskom položaju, potrebno je objavljivanje prema MRS-u 10 - Događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju, ako je restrukturiranje značajno i ako bi njegovo neobjavlivanje moglo utjecati na poslovne odluke koje korisnici donose na osnovi financijskih izvještaja.
76. Premda se izvedena obveza ne stvara isključivo prema odluci menadžmenta, obveza može proizaći iz drugih ranijih događaja zajedno s takvom odlukom. Primjerice, pregovori s predstavnicima zaposlenih o isplati otpremnina ili s kupcima za prodaju dijela subjekta mogu se zaključiti samo nakon odobrenja uprave. Jednom kada je to

odobrenje dano i priopćeno drugim stranama, subjekt ima izvedenu obvezu provesti restrukturiranje, ako su ispunjeni uvjeti prema točki 72.

77. U nekim zemljama konačne ovlasti ima odbor u čije članstvo su uključeni predstavnici interesa drugačijeg od interesa menadžmenta (tj. zaposlenici) ili je prije konačne odluke uprave potrebno izjašnjavanje takvih predstavnika. Budući da odluka te uprave uključuje njezino priopćavanje tim predstavnicima, to može stvoriti izvedenu obvezu za restrukturiranje.
78. **Nikakva obveza ne proizlazi iz prodaje poslova sve dok subjekt nije preuzeo obvezu prodaje, tj. postoji obvezujući sporazum o prodaji.**
79. Čak i kada je subjekt donio odluku o prodaji poslova i javno objavio odluku, ne može preuzeti obvezu iz prodaje sve dok kupac nije identificiran i dok ne postoji obvezujući sporazum o prodaji. Sve dok ne postoji obvezujući sporazum o prodaji, subjekt će moći promijeniti svoje stajalište i stvarno će morati preuzeti druge mjere ako ne može pronaći kupca uz prihvatljive uvjete. Ako je prodaja poslova zamišljena kao dio restrukturiranja, imovina tog poslovanja se pregledava radi umanjenja, u skladu s MRS-om 36 - *Umanjenje imovine*. Ako je prodaja samo dio restrukturiranja, izvedena obveza može nastati za druge dijelove restrukturiranja prije nego nastane obvezujući sporazum o prodaji.
80. **Iznosi rezerviranja za restrukturiranje uključit će samo izravne izdatke koji proizlaze iz restrukturiranja, a to su:**
- a) **izdaci nužno uvjetovani restrukturiranjem; i**
 - b) **izdaci koji nisu povezani s uobičajenim aktivnostima subjekta.**
81. Iznosi rezerviranja za restrukturiranje ne uključuju sljedeće troškove:
- a) ponovno uvježbavanje i premještaj postojećeg osoblja;
 - b) marketing; ili
 - c) ulaganje u nove sustave i mrežu distribucije.
- Navedeni izdaci odnose se na buduće vođenje poslova te nisu obveze za restrukturiranje na datum izvještaja o financijskom položaju. Takvi se izdaci priznaju na isti način kao da nastaju neovisno od restrukturiranja.
82. Budući poslovni gubici koji se mogu raspoznati do datuma restrukturiranja ne uključuju se u rezerviranje, osim ako se odnose na štetni ugovor kao što je definirano u točki 10.
83. Prema zahtjevu u točki 51. dobiti od očekivanog otuđenja imovine ne uzimaju se u obzir kod mjerenja rezerviranja za restrukturiranje, čak ako je prodaja imovine zamišljena kao dio restrukturiranja.

Objavljivanje

84. **Za svaku skupinu rezerviranja subjekt objavit će:**
- a) **knjigovodstvena vrijednost na početku i na kraju razdoblja;**

- b) **dodatna rezerviranja u tome razdoblju, uključujući i povećanje postojećih rezerviranja;**
- c) **iskorištene iznose (tj. nastale i nadoknađene iz rezerviranja) tijekom razdoblja;**
- d) **neiskorištene iznose ukinute tijekom razdoblja; i**
- e) **povećanja tijekom razdoblja proizašla iz diskontiranja iznosa zbog proteka vremena i učinka promjene diskontne stope.**

Ne zahtijevaju se usporedne informacije.

85. **Za svaku skupinu rezerviranja subjekt objaviti će:**
- a) **sažeti opis vrste obveze i očekivano vrijeme bilo kojih odljeva ekonomskih koristi;**
 - b) **pokazatelj neizvjesnosti u vezi iznosa i vremena tih odljeva. Gdje postoji neizvjesnost pružanja odgovarajuće informacije, subjekt će objaviti glavne pretpostavke u svezi s budućim događajima, kao što je navedeno u točki 48.; i**
 - c) **iznos bilo kojih očekivanih naknađivanja od drugih, navodeći iznos imovine koja je priznata za očekivanu naknadu.**
86. **Osim ako je udaljena mogućnost odljeva temeljem podmirenja, subjekt treba objaviti za svaku skupinu nepredvidive obveze na datum izvještaja o financijskom položaju, sažeti opis prirode nepredvidive obveze te ako je izvedivo:**
- a) **procjenu njezinog financijskog učinka, utvrđenu prema točkama 36.–52.;**
 - b) **pokazatelj neizvjesnosti koji se odnosi na iznos ili vrijeme odljeva; i**
 - c) **mogućnost naknađivanja od drugih.**
87. Pri određivanju koja se rezerviranja ili nepredvidive obveze mogu spajati radi oblikovanja skupine, neophodno je razmotriti je li priroda stavaka dovoljno slična za stajalište o njima da ispunjavaju zahtjeve točke 85.(a), 85.(b), 86.(a) i 86.(b). Prema tome, može biti prikladno postupati s jednom skupinom iznosa rezerviranja koja se odnosi na jamstva različitih proizvoda, međutim ne bi bilo prikladno postupati kao s jednom skupinom iznosa koja se odnosi na uobičajena jamstva i iznose koji su predmet pravnih postupaka.
88. Ako rezerviranje i nepredviđena obveza nastaju iz istog niza okolnosti, subjekt prikazuje objavljivanja potrebna prema točkama 84.-86. na način da prikazuje povezanost između rezerviranja i nepredvidive obveze.
89. **Gdje je priljev ekonomskih koristi vjerojatan, subjekt će objaviti sažeti opis prirode nepredvidive imovine na datum izvještaja o financijskom položaju i ako je praktički izvedivo, procjenu njihova financijskog učinka, mjerenu prema načelima danim za rezerviranje u točkama 36.-52.**
90. Važno je da objavljivanje nepredvidive imovine ne navede na krivi zaključak o vjerojatnosti nastanka prihoda.
91. **Gdje nije praktično objaviti bilo koju informaciju potrebnu prema točkama 86.-89., ta će se činjenica navesti.**

92. U iznimno rijetkim slučajevima objavljivanje neke ili svih informacija potrebnih prema točkama 84.-89., može ozbiljno prejudicirati položaj subjekta u sporovima s drugim stranama koji se vode u svezi s rezerviranjem, nepredvidivom obvezom ili nepredvidivom imovinom. U takvom slučaju subjekt ne treba objaviti te informacije, ali treba objaviti općenito o sporu, zajedno s činjenicom i razlogom da informacija nije objavljena.

Prijelazne odredbe

93. Učinak usvajanja ovog Standarda na datum stupanja na snagu (ili ranije) iskazat će se kao usklađivanje početnog stanja zadržane dobiti razdoblja u kojem je Standard prvi puta primijenjen. Subjekta se potiče, premda se ne zahtijeva, da uskladi početno stanje zadržane dobiti najranijeg prezentiranog razdoblja i prepravi usporedne informacije. Ako se usporedne informacije ne prepravljaju, ta se činjenica treba objaviti.
94. [brisano].

Datum stupanja na snagu

95. Ovaj Standard stupa na snagu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na dan 1. srpnja 1999. ili poslije toga. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja koja počinju prije 1. srpnja 1999., ta se činjenica treba objaviti.
96. [brisano].