

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD - MRS 37

Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina

("Sl. glasnik RS", br. 77/2010)

Cilj

Cilj ovog Standarda je da obezbedi da odgovarajuće kriterijume za priznavanje i osnove za odmeravanje budu primenjeni na rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalnu imovinu i da dovoljno informacija bude obelodanjeno u napomenama da bi korisnici mogli da razumeju njihovu prirodu, rokove dospeća i iznos.

Delokrug

1 Ovaj Standard primenjuju svi entiteti u računovodstvenom obuhvatanju rezervisanja, potencijalnih obaveza i potencijalne imovine, osim:

(a) onih koji su posledica izvršivih ugovora, osim kada je ugovor onerozan (štetan)

(b) [brisan]

(c) onih na koje se odnosi drugi standard.

2 Ovaj standard se ne primenjuje na finansijske instrumente (uključujući garancije) koji su unutar delokruga IAS 39 *Finansijski instrumenti: Priznavanje i odmeravanje*.

3 Izvršivi ugovori su ugovori po kojima nijedna strana nije izvršila nijednu od svojih obaveza ili su obe strane delimično izvršile svoje obaveze u jednakom obimu. Ovaj standard se ne primenjuje na izvršive ugovore, osim ako nisu onerozni (štetni).

4 [Brisan]

5 Kada se drugi standard bavi određenom vrstom rezervisanja, potencijalnom obavezom ili potencijalnim imovinom, entitet primenjuje taj standard umesto ovog standarda. Na primer, na neke vrste rezervisanja upućuje se u Standardima o:

(a) ugovorima o izgradnji (videti IAS 11 *Ugovori o izgradnji*);

(b) porezu na dobitak (videti IAS 12 *Porez na dobitak*);

(c) lizingu (videti IAS 17 *Lizing*). Međutim, pošto IAS 17 ne sadrži nijedan precizan zahtev za razmatranje poslovnih lizinga koji su postali onerozni (štetni), ovaj se Standard primenjuje na takve slučajeve;

(d) primanjima zaposlenih (videti IAS 19 *Primanja zaposlenih*); i

(e) ugovorima o osiguranju (videti IFRS 4 *Ugovori o osiguranju*). Međutim, ovaj Standard se primenjuje na rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalnu imovinu davaoca osiguranja, osim onih nastalih iz ugovornih obaveza i prava po ugovoru o osiguranju unutar delokruga IFRS 4.

6 Neki iznosi tretirani kao rezervisanja mogu da se odnose na priznavanje prihoda, na primer kada entitet daje garancije u zamenu za proviziju. Ovaj standard ne upućuje na priznavanje prihoda. IAS 18 *Prihodi* identifikuje okolnosti u kojima se prihodi priznaju i daje praktično uputstvo za primenu kriterijuma priznavanja. Ovim standardom se ne menjaju zahtevi iz IAS 18.

7 Ovaj standard definiše rezervisanja kao obaveze neizvesnog vremena dospeća ili iznosa. U nekim državama izraz "rezervisanje" se takođe koristi u kontekstu stavki kao što su depresijacija, umanjenje vrednosti imovine i sumnjiva potraživanja: ovo su korigovanja knjigovodstvene vrednosti imovine i na njih se ne upućuje u ovom standardom.

8 Drugi standardi tačno određuju da li se izdaci tretiraju kao imovina ili rashodi. Na ova pitanja se ne upućuje u ovom standardu.

Prema tome, ovaj standard ne zabranjuje niti zahteva kapitalizaciju troškova koji su priznati kada je izvršeno rezervisanje.

9 Ovaj standard se primenjuje na rezervisanja za restrukturiranje (uključujući prestanak poslovanja). Kada restrukturiranje ispunjava definiciju prestanka poslovanja, dodatna obelodanjivanja mogu da se zahtevaju od strane IFRS 5 *Stalna imovina koja se drži za prodaju i prestanak poslovanja*.

Definicije

10 Sledeći termini su korišćeni u ovom Standardu sa tačno određenim značenjima:

Rezervisanje je obaveza sa neizvesnim rokom dospeća ili iznosom.

Obaveza je sadašnja obaveza entiteta zasnovana na prošlim događajima, za čije se izmirenje očekuje da će imati za rezultat odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi iz entiteta.

Obavezujući događaj je događaj koji dovodi do zakonske ili izvedene obaveze za koju entitet nema nikakvu realnu alternativu osim da je izmiri.

Zakonska obaveza je obaveza koja proističe iz:

- (a) ugovora (na osnovu eksplicitnih i implicitnih uslova);
- (b) zakona, ili
- (c) drugih vidova primene zakona.

Izvedena obaveza je obaveza koja proizilazi iz aktivnosti entiteta kada je:

(a) putem ustanovljenog modela prethodne prakse, objavljenih politika ili dovoljno određenih tekućih izveštaja entitet nagovestio ostalim stranama da će prihvatiti određene obaveze i (b) kao rezultat toga, entitet je izazvao opravdano očekivanje ostalih strana da će ispuniti te obaveze.

Potencijalna obaveza je:

- (a) moguća obaveza koja nastaje po osnovu prošlih događaja i čije postojanje će biti potvrđeno samo nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom entiteta ili
- (b) sadašnja obaveza koja nastaje po osnovu prošlih događaja ali nije priznata jer:
 - (i) nije verovatno da će odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi biti zahtevan za izmirenje obaveze, ili
 - (ii) iznos obaveze ne može da bude dovoljno pouzdano procenjen.

Potencijalna imovina je moguća imovina koja nastaje po osnovu prošlih događaja i čije postojanje će biti potvrđeno jedino nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom entiteta.

Onerozan (štetan) ugovor je ugovor po kome neizbežni troškovi ispunjenja obaveza prema ugovoru prevazilaze ekonomske koristi za koje se očekuje da će se primiti prema tom ugovoru.

Restruktuiranje je Program koji planira i kontroliše rukovodstvo kao i materijalno značajne izmene ili:

- (a) obima poslovanja koje preuzima entitet ili
- (b) načina na koji se to poslovanje obavlja.

Rezervisanja i ostale obaveze

11 Rezervisanja se mogu razlikovati od ostalih obaveza kao što su obaveze iz poslovanja i vremenska razgraničenja, jer postoji neizvesnost u pogledu vremena dospeća ili iznosa budućih izdataka zahtevanih za izmirenje. Za razliku od njih:

(a) obaveze iz poslovanja su obaveze za plaćanje roba ili usluga koje su primljene ili isporučene i koje su fakturisane ili zvanično dogovorene sa dobavljačem; i

(b) vremenska razgraničenja su obaveze za plaćanje roba ili usluga koje su primljene ili isporučene, ali nisu plaćene, fakturisane ili zvanično dogovorene sa dobavljačem, uključujući i iznose koji dospevaju zaposlenima (na primer, iznose koji se odnose na obračunato plaćanje za godišnji odmor). Iako je ponekad potrebno proceniti iznose ili vreme dospeća za vremenska razgraničenja, neizvesnost je uopšteno mnogo manja nego kod rezervisanja.

Vremenska razgraničenja se često iskazuju kao deo obaveza iz poslovanja i ostalih obaveza, dok se rezervisanja iskazuju zasebno.

Odnos između rezervisanja i potencijalnih obaveza

12 U opštem smislu, sva rezervisanja su potencijalna jer su neizvesna po vremenu dospeća ili iznosu. Međutim, u ovom standardu termin "potencijalan" se koristi za obaveze i imovinu koji nisu priznati, jer će njihovo postojanje biti potvrđeno nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom entiteta. Uz to, izraz "potencijalna obaveza" se koristi za obaveze koje ne ispunjavaju kriterijume za priznavanje.

13 Ovaj standard pravi razliku između:

(a) rezervisanja - koja se priznaju kao obaveze (uz pretpostavku da pouzdana procena može da se napravi) jer su sadašnje obaveze i verovatno je da će odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi biti zahtevan da izmiri obaveze; i

(b) potencijalnih obaveza - koje se ne priznaju kao obaveze jer su ili:

(i) moguće obaveze, dok se ne potvrdi da li entitet ima sadašnju obavezu koja može da dovede do odliva resursa koji predstavljaju ekonomske koristi; ili

(ii) sadašnje obaveze koje ne ispunjavaju kriterijume za priznavanje iz ovog standarda (jer ili nije verovatno da će odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi biti zahtevan da se izmiri obaveza, ili dovoljno pouzdana procena iznosa obaveze ne može da se napravi).

Priznavanje

Rezervisanja

14 Rezervisanje će biti priznato kada:

(a) entitet ima sadašnju obavezu (zakonsku ili izvedenu) kao posledicu prošlog događaja;

(b) je verovatno da će odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi biti zahtevan da se izmiri obaveza; i

(c) može da se napravi pouzdana procena iznosa obaveze.

Ukoliko ovi uslovi nisu ispunjeni, rezervisanje neće biti priznato.

Sadašnja obaveza

15 U retkim slučajevima nije jasno da li postoji sadašnja obaveza. U ovim slučajevima, smatra se da prošli događaj dovodi do sadašnje obaveze ako uzimajući u obzir sve dostupne dokaze je verovatnije nego da nije da sadašnja obaveza postoji na kraju izveštajnog perioda.

16 U skoro svim slučajevima biće jasno da li je prošli događaj doveo do sadašnje obaveze. U retkim slučajevima, na primer u

parnici, može biti sporno da li su određeni događaji nastali ili da li su ti događaji imali za posledicu sadašnju obavezu. U takvom slučaju, entitet utvrđuje da li sadašnja obaveza postoji na kraju izveštajnog perioda, uzimajući u obzir sve dostupne dokaze, uključujući, na primer, mišljenja stručnjaka. Dokazi koji se razmatraju uključuju bilo koji dodatni dokaz obezbeđen događajima posle izveštajnog perioda. Na osnovu takvih dokaza:

(a) kada je verovatnije nego da nije da sadašnja obaveza postoji na kraju izveštajnog perioda, entitet priznaje rezervisanje (ako su ispunjeni kriterijumi za priznavanje); i

(b) kada je verovatnije nego da nije da sadašnja obaveza ne postoji na kraju izveštajnog perioda, entitet obelodanjuje potencijalnu obavezu, osim ako je mogućnost odliva resursa koji predstavljaju ekonomske koristi mala (videti paragraf 86).

Prošli događaj

17 Prošli događaj koji dovodi do sadašnje obaveze se naziva obavezujući događaj. Da bi događaj bio obavezujući događaj, neophodno je da entitet nema realnu alternativu za izmirenje obaveze nastale događajem. Ovo je slučaj samo:

(a) kada izmirenje obaveze može da se sprovede zakonom; ili

(b) u slučaju izvedene obaveze, kada je događaj (koji može biti delovanje entiteta) stvorio opravdana očekivanja kod drugih strana da će entitet ispuniti obavezu.

18 Finansijski izveštaji se bave finansijskom pozicijom entiteta na kraju datog perioda izveštavanja, a ne njegovom mogućom pozicijom u budućnosti. Stoga se, rezervisanje ne priznaje za troškove koji moraju da se naprave da bi se poslovalo u budućnosti. Jedine obaveze koje se priznaju u izveštaju o finansijskoj poziciji entiteta su one koje postoje na kraju izveštajnog perioda.

19 Samo one obaveze nastale iz prošlih događaja koje postoje nezavisno od budućih radnji entiteta (to jest, budućeg vođenja njegovog poslovanja) se priznaju kao rezervisanja. Primeri takvih obaveza su kazne ili troškovi čišćenja za nezakonitu štetu nanetu životnoj sredini, od kojih obe pri izmirenju dovode do odliva resursa koji predstavljaju ekonomske koristi bez obzira na buduće radnje entiteta. Slično tome, entitet priznaje rezervisanje za troškove stavljanja van upotrebe naftne instalacije ili nuklearne centrale do obima do kojeg se entitet obavezao da ispravi štetu koja je već naneta. Za razliku od toga, zbog komercijalnih pritisaka ili zakonskih zahteva, entitet može da namerava ili mora da iskaže izdatke da bi poslovaao na određeni način u budućnosti (na primer, ugradnjom filtera za izduvne gasove u određeni tip fabrike). S obzirom na to da entitet može da izbegne buduće izdatke svojim budućim delovanjem, na primer, promenom načina poslovanja, on nema sadašnju obavezu za te buduće izdatke i rezervisanje se ne priznaje.

20 Obaveza uvek uključuje drugu stranu kojoj se obaveza duguje. Nije neophodno, međutim, da se zna identitet strane kojoj se obaveza duguje - u stvari, obaveza može da postoji prema javnosti uopšteno. Iz razloga što obaveza uvek zahteva obavezivanje prema drugoj strani, sledi da odluka rukovodstva ili odbora ne dovodi do izvedene obaveze na kraju izveštajnog perioda, osim ako je odluka saopštena pre kraja izveštajnog perioda onima na koje utiče na dovoljno precizan način da kod njih pobudi opravdano očekivanje da će entitet ispuniti svoje obaveze.

21 Događaj koji ne dovodi do obaveze odmah može do nje dovesti na kasniji datum, jer promene zakona ili delovanje (na primer, dovoljno precizan javni izveštaj) entiteta dovodi do nastanka izvedene obaveze. Na primer, kada je pričinjena šteta životnoj sredini može da ne postoji obaveza popravljavanja posledica. Međutim, pričinjavanje štete će postati obavezujući događaj kada novi zakon zahteva da se postojeća šteta ispravi ili kada entitet javno prihvati odgovornost za ispravljanje na način koji stvara izvedenu obavezu.

22 Kada pojedinsti predloženog novog zakona treba tek da se finalizuju, obaveza nastaje samo kada je zakonodavstvo skoro sigurno da će zakon biti donet onako kako je usvojen u nacrtu. Za svrhu ovog standarda, takva obaveza se smatra zakonskom obavezom. Razlike u okolnostima oko donošenja čine nemogućim da se tačno odredi pojedinačni događaj koji bi učinio donošenje zakona skoro sigurnim. U mnogim slučajevima, biće nemoguće da se bude skoro siguran u donošenje zakona dok se zakon ne donese.

Verovatan odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi

23 Za obavezu koja ispunjava uslove za priznavanje mora da postoji ne samo sadašnja obaveza već i verovatnoća odliva resursa koji predstavljaju ekonomske koristi povodom izmirenja te obaveze. Za svrhu ovog standarda, odliv resursa ili drugi događaj se smatra verovratnim, kada je verovatnije nego da nije, da će on nastati, to jest verovatnoća da će događaj nastati je

veća od verovatnoće da neće. Kada nije verovatno da sadašnja obaveza postoji, entitet obelodanjuje potencijalnu obavezu, osim ako je verovatnoća odliva resursa koji predstavljaju ekonomske koristi mala (videti paragraf 86).

24 Kada postoji više sličnih obaveza (na primer, garancije za proizvod ili slični ugovori) verovatnoća da će odliv da se zahteva za izmirenje se utvrđuje uzimanjem u obzir vrste obaveza kao celine. Iako verovatnoća odliva za bilo koju pojedinačnu stavku može biti mala, može u potpunosti da bude verovatno da će neki odliv resursa biti potreban da izmiri vrstu obaveza u celini. Kada je to slučaj, rezervisanje se priznaje (ako su ispunjeni ostali kriterijumi za priznavanje).

Pouzdana procena obaveze

25 Korišćenje procena je neophodni deo pripreme finansijskih izveštaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost. Ovo je posebno tačno kod rezervisanja, koja su po svojoj prirodi neizvesnija od većine drugih stavki izveštaja o finansijskoj poziciji. Osim u veoma retkim slučajevima, entitet će moći da utvrdi raspon mogućih ishoda i stoga može proceniti obavezu koja je dovoljno pouzdana da se koristi pri priznavanju rezervisanja.

26 U krajnje retkom slučaju u kojem pouzdana procena ne može da se napravi, obaveza koja postoji ne može da se prizna. Ta obaveza se obelodanjuje kao potencijalna obaveza (vidi paragraf 86).

Potencijalne obaveze

27 Entitet ne treba da prizna potencijalnu obavezu.

28 Potencijalna obaveza se obelodanjuje kao što se zahteva paragrafom 86, osim ako je mogućnost odliva resursa koji predstavljaju ekonomske koristi mala.

29 Kada entitet zajednički i pojedinačno odgovora za obavezu, deo obaveze za koji se očekuje da bude ispunjen od ostalih strana se smatra potencijalnom obavezom. Entitet priznaje rezervisanje za deo obaveze za koji je odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi verovatan, osim u veoma retkim okolnostima kada pouzdana procena ne može da se napravi.

30 Potencijalne obaveze se mogu pojaviti na način koji prvobitno nije bio očekivan. Stoga se, one stalno procenjuju da bi se utvrdilo da li odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi postaje verovatan. Kada postane verovatno da će odliv budućih ekonomskih koristi biti zahtevan za stavku s kojom je prethodno postupano kao s potencijalnom obavezom, rezervisanje se priznaje u finansijskim izveštajima perioda u kojem promena verovatnoće nastaje (osim u veoma retkim okolnostima kada pouzdana procena ne može da se napravi).

Potencijalna imovina

31 Entitet ne treba da prizna potencijalnu imovinu.

32 Potencijalna imovina obično nastaje iz neplaniranih ili drugih neočekivanih događaja koji dovode do mogućnosti priliva ekonomskih koristi u entitet. Primer je potraživanje na koje entitet pravo ostvaruje sudskim putem, kada je ishod neizvestan.

33 Potencijalna imovina se ne priznaje u finansijskim izveštajima pošto ovo može imati za posledicu priznavanje prihoda koji možda nikada neće biti ostvareni. Međutim, kada je ostvarenje prihoda skoro sigurno, tada imovina u vezi sa njima nije potencijalna imovina i prikladno je njeno priznavanje.

34 Potencijalna imovina se obelodanjuje kao što se zahteva paragrafom 89, kada je priliv ekonomskih koristi verovatan.

35 Potencijalna imovina se stalno procenjuje da bi se obezbedilo da finansijski izveštaji na odgovarajući način odražavaju razvoj događaja. Ako postane skoro sigurno da će priliv ekonomskih koristi nastati, imovina i prihod u vezi sa njom se priznaju u finansijskim izveštajima u periodu u kojem je promena nastala. Ako priliv ekonomskih koristi postane verovatan, entitet obelodanjuje potencijalnu imovinu (vidi paragraf 89).

Odmeravanje

Najbolja procena

36 Iznos priznat kao rezervisanje je najbolja procena izdataka zahtevanih da se izmiri sadašnja obaveza na kraju izveštajnog perioda.

37 Najbolja procena rashoda zahtevanih da se izmiri sadašnja obaveza je iznos koji bi entitet razumno platio da se izmiri obaveza na kraju izveštajnog perioda ili preneo na treću stranu u to vreme. Često će biti nemoguće ili preterano skupo da se izmiri ili prenese obaveza na kraju izveštajnog perioda. Međutim, procena iznosa koji bi entitet realno platio da izmiri ili prenese obavezu daje najbolju procenu izdataka zahtevanih da se izmiri sadašnja obaveza na kraju izveštajnog perioda.

38 Procene ishoda i finansijski efekat se određuju rasuđivanjem rukovodstva entiteta, koje je dopunjeno iskustvom iz sličnih transakcija i, u nekim slučajevima, izveštajima nezavisnih stručnjaka. Dokazi koji se razmatraju uključuju sve dodatne dokaze koje obezbeđuju događaji posle izveštajnog perioda.

39 Neizvesnosti oko iznosa koji se priznaje kao rezervisanje se razmatraju na razne načine, u skladu sa okolnostima. Kada rezervisanje koje se odmerava obuhvata veliki broj stavki, obaveza se procenjuje uvažavanjem svih mogućih ishoda verovatnoća povezanih sa njima. Naziv ove statističke metode procene je "očekivana vrednost". Rezervisanje će stoga biti različito u zavisnosti od toga da li je verovatnoća gubitka datog iznosa, na primer, 60 procenata ili 90 procenata. Kada postoji neprekidan raspon mogućih ishoda, i svaka tačka u tom rasponu je isto toliko verovatna koliko bilo koja druga, koristi se srednja tačka tog raspona.

Primer

Entitet prodaje robu sa garancijom koja kupcima omogućava pokriće troškova popravke svih proizvodnih nedostataka koji postanu očigledni u prvih šest meseci nakon kupovine. Kada bi se otkrili manji nedostaci u svim prodatim proizvodima, troškovi popravke bi bili 1 milion. Kada bi se otkrili veći nedostaci u svim prodatim proizvodima, troškovi popravke bi bili 4 miliona. Prethodno iskustvo i buduća očekivanja entiteta ukazuju da u narednoj godinu 75 procenata prodate robe neće imati nedostataka, 20 procenata prodate robe će imati manje nedostatke, a 5 procenata prodate robe će imati veće nedostatke. U skladu sa paragrafom 24, entitet procenjuje verovatnoću odliva za obaveze po garanciji kao celinu. Očekivana vrednost troškova popravke je:
 $(75\% \text{ od nula}) + (20\% \text{ od } 1 \text{ m}) + (5\% \text{ od } 4 \text{ m}) = 400.000$

40 Kada se odmerava pojedinačna obaveza, pojedinačni najverovatniji ishod može biti najbolja procena obaveze. Međutim, čak i u takvom slučaju, entitet razmatra ostale moguće ishode. Kada su ostali mogući ishodi ili uglavnom veći ili uglavnom manji od najverovatnijeg ishoda, najbolja procena će biti viši ili niži iznos. Na primer, kada entitet mora da ispravi ozbiljnu grešku u glavnom postrojenju koje je izgradio za kupca, pojedinačni najverovatniji ishod za popravku može biti da ona uspe u prvom pokušaju po trošku od 1.000, ali se pravi rezervisanje za veći iznos ako postoje materijalno značajni izgledi da će budući pokušaji biti neophodni.

41 Rezervisanje se meri pre poreza, dok se poreskim posledicama rezervisanja i promenama u njima bavi IAS 12 *Porez na dobitak*.

Rizici i neizvesnosti

42 Rizici i neizvesnosti koji neizbežno prate mnoge događaje i okolnosti se uzimaju u obzir u postizanju najbolje procene rezervisanja.

43 Rizik predstavlja promenljivost ishoda. Korigovanje rizika može da poveća iznos po kojem se obaveza odmerava. Opreznost je potrebna pri prosuđivanju u uslovima neizvesnosti, tako da prihodi ili imovina ne budu precenjeni, a rashodi ili obaveze ne budu potcenjeni. Međutim, neizvesnost ne opravdava stvaranje prekomernih rezervisanja ili namerno precenjivanje obaveza. Na primer, kada se predviđeni troškovi za naročito nepovoljan ishod procenjuju na obazrivoj osnovi, taj ishod se tada namerno ne smatra verovatnijim nego što je to realno slučaj. Pažnja je potrebna da bi se izbeglo ponavljanje korigovanja za rizik i neizvesnost sa posledičnim precenjivanjem rezervisanja.

44 Obelodanjivanje neizvesnosti oko iznosa izdatka se vrši po paragrafu 85(b).

Sadašnja vrednost

45 Kada je efekat vremenske vrednosti novca značajan, iznos rezervisanja je sadašnja vrednost očekivanih izdataka zahtevanih da se izmiri obaveza.

46 Zbog vremenske vrednosti novca, rezervisanja koja se odnose na odlive gotovine koji nastaju u kratkom vremenu posle

izveštajnog perioda su prekomernija od onih kada odlivi gotovine u istom iznosu nastaju kasnije. Rezervisanja se stoga diskontuju, kada je efekat značajan.

47 Diskontna(e) stopa(e) su stopa(e) pre poreza koja(e) odražava(ju) tekuće tržišne procene vremenske vrednosti novca i rizike specifične za obavezu. Diskontna(e) stopa(e) ne odražavaju rizike za koje su korigovane procene budućih tokova gotovine.

Budući događaji

48 Budući događaji koji mogu uticati na iznos zahtevan da se izmiri obaveza se odražavaju u iznosu rezervisanja kada postoji dovoljno objektivan dokaz da će oni nastati.

49 Očekivani budući događaji mogu biti naročito važni pri odmeravanju rezervisanja. Na primer, entitet može smatrati da će troškovi uređenja gradilišta na kraju njegovog veka trajanja biti smanjeni zbog budućih promena tehnologije. Priznati iznos odražava razumno očekivanje tehnički kvalifikovanih, objektivnih posmatrača, uzimajući u obzir sve dostupne dokaze u vezi sa tehnologijom, koja će biti dostupna u vreme uređenja. Tako je prikladno uključiti, na primer, očekivana smanjenja troškova povezana sa uvećanim iskustvom u primeni postojeće tehnologije ili očekivane troškove primene postojeće tehnologije u većoj ili složenijoj operaciji uređenja od one koja je prethodno obavljena. Međutim, entitet ne predviđa razvoj potpuno nove tehnologije za uređenje, osim ako to nije podržano dovoljnim objektivnim dokazom.

50 Efekat mogućeg novog zakona se uzima u obzir pri odmeravanju postojeće obaveze, kada postoji dovoljan objektivan dokaz da je skoro sigurno da će zakon biti donet. Raznolikost okolnosti koje se javljaju u praksi čine nemogućim tačno određenje jednog događaja koji će pružiti dovoljan objektivni dokaz u svakom slučaju. Dokaz je potreban i za ono šta će zakon zahtevati i da li je skoro sigurno da će on biti donet i primenjen u očekivanom toku. U mnogim slučajevima dovoljan objektivni dokaz neće postojati dok se novi zakon ne donese.

Očekivano otuđenje imovine

51 Dobici od očekivanog otuđenja imovine se ne uzimaju u obzir pri odmeravanju rezervisanja.

52 Dobici od očekivanog otuđenja imovine se ne uzimaju u obzir pri odmeravanju rezervisanja, čak i kada je očekivano otuđenje tesno povezano sa događajem koji dovodi do rezervisanja. Umesto toga, entitet priznaje dobitke od očekivanih otuđenja imovine u vreme koje je tačno određeno standardom koji se bavi imovinom koja je u pitanju.

Nadoknade

53 Kada se zahtevaju neki ili svi izdaci da se izmiri rezervisanje za koje se očekuje da će biti nadoknađeno od druge strane, nadoknada se priznaje kada, i samo kada, je skoro sigurno da će nadoknada biti primljena kada entitet izmiri obavezu. Nadoknada se tretira kao zasebna imovina. Iznos priznat za nadoknadu ne sme da premašuje iznos rezervisanja.

54 U izveštaju o ukupnom rezultatu, rashodi koji se odnose na rezervisanje mogu se prezentovati u neto iznosu priznatom za nadoknadu.

55 Ponekad, entitet može da traži od druge strane da plati delimično ili u celini izdatke zahtevane da se izmiri rezervisanje (na primer, putem ugovora o osiguranju, klauzula o obeštećenju ili garancija dobavljača). Druga strana može ili da nadoknadi iznose koje je entitet platio ili da iznose plati direktno.

56 U većini slučajeva entitet će ostati obavezan za ceo iznos koji je u pitanju, tako da će entitet morati da izmiri pun iznos ako treća strana iz bilo kog razloga zanemari da taj iznos plati. U toj situaciji, rezervisanje se priznaje za ceo iznos obaveze, a zasebna imovina za očekivanu nadoknadu se priznaje kada je skoro sigurno da će nadoknada biti dobijena ako entitet izmiri obavezu.

57 U nekim slučajevima, entitet neće biti odgovoran za troškove koji su u pitanju kada treća strana zanemari da ih plati. U takvom slučaju entitet nema obavezu za te troškove i oni se ne uključuju u rezervisanje.

58 Kao što je napomenuto u paragrafu 29, obaveza za koju je entitet zajednički i pojedinačno obavezan je potencijalna obaveza do obima do kojeg se očekuje da će obaveza biti izmirena od ostalih strana.

Promene rezervisanja

59 Rezervisanja se ponovo razmatraju na kraju svakog izveštajnog perioda i koriguju radi odražavanja najbolje tekuće procene. Kada više nije verovatno da će odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi biti zahtevan da se izmiri obaveza, rezervisanje se ukida.

60 Kada se koristi diskontovanje, knjigovodstvena vrednost rezervisanja se povećava u svakom periodu, tako da odražava protok vremena. Ovo povećanje se priznaje kao trošak pozajmljivanja.

Upotreba rezervisanja

61 Rezervisanje se koristi samo za izdatke za koje je rezervisanje prvobitno bilo priznato.

62 Samo izdaci koji se odnose na prvobitno rezervisanje uporedivi su sa rezervisanjem. Upoređivanje izdataka sa rezervisanjem koje je bilo prvobitno priznato za druge svrhe prikrilo bi uticaj dvaju različitih događaja.

Primena pravila za priznavanje i odmeravanje

Budući poslovni gubici

63 Rezervisanja se ne priznaju za buduće poslovne gubitke.

64 Budući poslovni gubici ne ispunjavaju definiciju obaveze iz paragrafa 10 i opšte kriterijume za priznavanje propisane za rezervisanja paragrafom 14.

65 Očekivanje budućih poslovnih gubitaka je pokazatelj da određenoj poslovnoj imovini može da bude umanjena vrednost. Entitet testira ovu imovinu na umanjjenje vrednosti po IAS 36 *Umanjenje vrednosti imovine*.

Onerozni (štetni) ugovori

66 Kada entitet ima ugovor koji je onerozan (štetan), sadašnja obaveza po ugovoru se priznaje i odmerava kao rezervisanje.

67 Mnogi ugovori (na primer, uobičajeni nalozi za kupovinu) mogu se otkazati bez plaćanja odštete drugoj strani, te stoga ne postoji obaveza. Drugim ugovorima se uspostavljaju prava i obaveze za svaku ugovornu stranu. Kada događaji učine takav ugovor oneroznim (štetnim), ugovor pada pod delokrug ovog standarda i postoji obaveza koja se priznaje. Izvršivi ugovori koji nisu onerozni (štetni) nisu pod delokrugom ovog standarda.

68 Ovaj standard definiše onerozan (štetan) ugovor kao ugovor u kojem neizbežni troškovi ispunjenja obaveze premašuju ekonomske koristi za koje se očekuje da će biti primljene po tom ugovoru. Neizbežni troškovi po ugovoru odražavaju najmanji neto trošak raskida ugovora, koji je manji od troška njegovog ispunjenja i svih odšteta ili kazni nastalih iz neispunjenja ugovora.

69 Pre uspostavljanja zasebnog rezervisanja za onerozan (štetan) ugovor, entitet priznaje svaki gubitak po osnovu umanjenja vrednosti nastao na imovini koja je predmet tog ugovora (videti IAS 36 *Umanjenje vrednosti imovine*).

Restruktuiranje

70 Slede primeri događaja koji potpadaju pod definiciju restrukturiranja:

- (a) prodaja ili prestanak dela poslovanja;
- (b) zatvaranje poslovnih lokacija u državi ili regionu ili premeštanje poslovnih aktivnosti iz jedne države ili regiona u drugi;
- (c) promene u strukturi rukovodstva, na primer, ukidanje jednog nivoa rukovodstva; i
- (d) suštinske reorganizacije koje imaju materijalno značajni efekta na prirodu i fokus poslovanja entiteta.

71 Rezervisanje za troškove restrukturiranja se priznaje samo kada su ispunjeni opšti kriterijumi za priznavanje rezervisanja propisani paragrafom 14. Paragrafi 72-83 propisuju kako se opšti kriterijumi za priznavanje primenjuju na restrukturiranje.

72 Izvedena obaveza restrukturiranja nastaje samo kada entitet: (a) ima detaljan zvaničan plan za restrukturiranje koji identifikuje bar:

(i) poslovanje ili deo poslovanja koje je u pitanju;

(ii) glavne lokacije na koje se utiče;

(iii) lokacije, funkcije i približan broj zaposlenih koji će biti obeštećeni za završenje njihovih usluga;

(iv) izdaci koji će biti preuzeti; i

(v) kada će plan biti primenjen; i

(b) uzrokuje opravdano očekivanje kod onih na koje utiče da će sprovesti restrukturiranje započinjanjem primene tog plana ili objavljivanjem njegovih glavnih obeležja onima na koje utiče.

73 Dokaz da je entitet počeo sa primenom plana za restrukturiranje bi bio obezbeđen, na primer, demontažom postrojenja ili prodajom imovine ili javnim objavljivanjem glavnih obeležja plana. Javno objavljivanje detaljnog plana za restrukturiranje ustanovljava izvedenu obavezu restrukturiranja samo ako je napravljeno na takav način i dovoljno detaljno (to jest, postavljanjem glavnih obeležja plana) da to dovodi do opravdanih očekivanja kod drugih strana kao što su kupci, dobavljači i zaposleni (ili njihovi predstavnici) da će entitet sprovesti restrukturiranje.

74 Da bi plan bio dovoljan da dovede do izvedene obaveze kada se saopštava onima na koje se odnosi, njegova primena treba da se planira da počne što je pre moguće, a da se završi u vremenskom okviru u kojem nisu verovatne značajne promene plana. Kada se očekuje da će doći do velikog odlaganja pre nego što restrukturiranje počne ili da će za restrukturiranje biti potrebno nerazumno dugo vreme, nije verovatno da će plan dovesti do opravdanog očekivanja kod drugih strana da se entitet u sadašnjosti zalaže za restrukturiranje, jer vremenski okvir dopušta mogućnosti entitetu da promeni svoje planove.

75 Odluka rukovodstva ili odbora o restrukturiranju, doneta pre kraja izveštajnog perioda, ne dovodi do izvedene obaveze na kraju izveštajnog perioda, osim ako je entitet pre kraja izveštajnog perioda:

(a) počeo sa primenom plana za restrukturiranje; ili

(b) saopštio glavna obeležja plana za restrukturiranje onima na koje utiče na dovoljno precizan način da omogući njihovo opravdano očekivanje da će entitet sprovesti restrukturiranje.

Kada entitet počne sa primenom plana za restrukturiranje ili objavi njegova glavna obeležja onima na koje se odnosi, samo posle izveštajnog perioda, obelodanjivanje se zahteva u skladu sa IAS 10 *Događaji posle izveštajnog perioda* ako je restrukturiranje materijalno značajno i ako neobelodanjivanje može da utiče na ekonomske odluke koje korisnici donose na osnovu finansijskih izveštaja.

76 Iako izvedena obaveza ne nastaje isključivo odlukom rukovodstva, obaveza može da bude posledica drugih ranijih događaja zajedno sa takvom odlukom. Na primer, pregovori sa predstavnicima zaposlenih u vezi sa otpremninama ili sa kupcima u vezi sa prodajom dela poslovanja, mogu da budu završeni samo uz odobrenje odbora. Onda kada je odobrenje dobijeno i saopšteno ostalim stranama, entitet ima izvedenu obavezu restrukturiranja, ako su ispunjeni uslovi iz paragrafa 72.

77 U nekim državama, konačna nadležnost data je odboru čije članstvo uključuje predstavnike čiji su interesi drugačiji od uprave (na primer, zaposleni) ili obaveštavanje takvih predstavnika može biti potrebno pre nego što odbor donese odluku. Pošto odluka takvog odbora uključuje komunikaciju sa tim predstavnicima, to može da ima za posledicu izvedenu obavezu restrukturiranja.

78 Nijedna obaveza ne nastaje iz prodaje dela poslovanja dok se entitet ne obaveže prodajom, to jest, dok ne postoji obavezujući ugovor o prodaji.

79 Čak i kada je entitet doneo odluku da proda deo poslovanja i tu odluku javno objavio, on se ne može obavezati prodajom sve dok se ne identifikuje kupac i dok ne postoji obavezujući ugovor o prodaji. Sve dok ne postoji obavezujući ugovor o prodaji, entitet će moći da se predomisli, u stvari, moći će da preduzme druge radnje ako kupac ne može da se nađe pod prihvatljivim uslovima. Kada je prodaja dela poslovanja predviđena kao deo restrukturiranja, imovina tog poslovanja se ponovo razmatra zbog umanjenja vrednosti po IAS 36 *Umanjenje vrednosti imovine*. Kada je prodaja samo deo restrukturiranja, izvedena obaveza

može nastati za ostale delove restruktuiranja pre postojanja obavezujućeg ugovora o prodaji.

80 Rezervisanje za restruktuiranje uključuje samo direktne izdatke nastale iz restruktuiranja, a to su oni koji:

(a) su obavezno zahtevani tokom restruktuiranja; i

(b) nisu povezani sa tekućim aktivnostima entiteta.

81 Rezervisanje za restruktuiranje ne uključuje troškove kao što su:

(a) prekvalifikacija ili premeštaj zaposlenih koji ostaju;

(b) marketing; ili

(c) investicija u nove sisteme i mreže distribucije.

Ovi izdaci se odnose na buduće vođenje poslovanja i nisu obaveze za restruktuiranje na kraju izveštajnog perioda. Takvi izdaci se priznaju na istoj osnovi kao da su nastali nezavisno od restruktuiranja.

82 Identifikovani budući poslovni gubici do datuma restruktuiranja ne uključuju se u rezervisanje, osim ako se ne odnose na onerozni (štetni) ugovor kako je definisano paragrafom 10.

83 Kao što se zahteva paragrafom 51, dobiti od očekivanog otuđenja imovine ne uzimaju se u obzir pri odmeravanju rezervisanja za restruktuiranje, čak i ako je prodaja imovine predviđena kao deo restruktuiranja.

Obelodanjanje

84 Za svaku vrstu rezervisanja, entitet obelodanjuje:

(a) knjigovodstvenu vrednost i iznos na početku i kraju perioda;

(b) dodatna rezervisanja napravljena u periodu, uključujući povećanja postojećih rezervisanja;

(c) iznose korišćene (to jest, uključene i odobrene na teret rezervisanja) tokom perioda;

(d) neiskorišćene iznose stornirane tokom perioda; i

(e) povećanje tokom perioda diskontovanog iznosa koje nastaje zbog protoka vremena i efekte svake promene diskontne stope.

Uporedni podaci se ne zahtevaju.

85 Entitet obelodanjuje sledeće, za svaku vrstu rezervisanja:

(a) kratak opis prirode obaveze i očekivano vreme dospeća svih proisteklih odliva ekonomskih koristi;

(b) pokazatelje neizvesnosti u vezi sa iznosom ili vremenom dospeća ovih odliva. Kada je potrebno obezbediti dovoljne informacije, entitet obelodanjuje osnovne pretpostavke pravljene u pogledu budućih događaja, kao što upućuje paragraf 48; i

(c) iznos svake očekivane nadoknade, navodeći iznos svih delova imovine priznat za tu očekivanu nadoknadu.

86 Osim ako mogućnost bilo kog odliva pri izmirenju nije mala, entitet obelodanjuje, za svaku grupu potencijalne obaveze na kraju izveštajnog perioda, kratak opis prirode potencijalne obaveze i kada je izvodljivo:

(a) procenu njenog finansijskog efekta, odmerenog po paragrafima 36-52;

(b) pokazatelje neizvesnosti u vezi sa iznosom ili vremenom dospeća svakog odliva; i

(c) mogućnost svake nadoknade.

87 Pri određivanju koja rezervisanja ili potencijalne obaveze mogu da se objedine zbog obrazovanja jedne grupe, neophodno je razmotriti da li je priroda stavki dovoljno slična za pojedinačno izveštavanje o njima da ispuni zahteve paragrafa 85(a) i (b) i 86 (a) i (b). Prema tome, može biti prikladno tretirati kao pojedinačnu grupu rezervisanja iznose u vezi sa garancijama za različite proizvode, ali ne bi bilo prikladno tretirati kao pojedinačnu klasu iznose u vezi sa uobičajenim garancijama i iznose koji su predmet sudskog postupka.

88 Kada rezervisanje i potencijalna obaveza nastaju iz istog spleta okolnosti, entitet vrši obelodanjivanja zahtevana paragrafima 84-96 na način koji pokazuje vezu između rezervisanja i potencijalne obaveze.

89 Kada je priliv ekonomskih koristi verovatan, entitet obelodanjuje kratak opis prirode potencijalne imovine na kraju izveštajnog perioda, i, kada je moguće, procenu njenih finansijskih efekata odmerenih korišćenjem principa propisanih za rezervisanja u paragrafima 36-52.

90 Važno je da obelodanjivanja potencijalne imovine izbegnu davanje pokazatelja verovatnoće nastajanja prihoda koji navode na pogrešne zaključke.

91 Kada bilo koja informacija zahtevana paragrafima 86 i 89 nije obelodanjena jer je to neizvodljivo, ta činjenica se navodi.

92 U veoma retkim slučajevima, može da se očekuje da obelodanjivanje nekih ili svih informacija zahtevano paragrafima 84-89, ozbiljno ugrozi poziciju entiteta u sporu sa drugim stranama o predmetu rezervisanja, potencijalne obaveze ili potencijalne imovine. U takvim slučajevima, entitet ne mora da obelodani informaciju, ali obelodanjuje opštu prirodu spora, zajedno sa činjenicom da informacija nije obelodanjena i razlozima zbog kojih to nije učinjeno.

Prelazne odredbe

93 Efekat usvajanja ovog standarda na datum njegovog stupanja na snagu (ili ranije) se izveštava kao korigovanje početnog salda računa neraspoređenog dobitka za period u kojem je standard prvi put usvojen. Entiteti se podstiču, ali se od njih ne zahteva, da izvrše korigovanje početnog salda računa neraspoređenog dobitka za najraniji prezentovani period i prepravljanje uporednih informacija. Kada uporedne informacije nisu prepravljene, ova činjenica se obelodanjuje.

94 [Brisan]

Datum stupanja na snagu

95 Ovaj standard stupa na snagu za godišnje finansijske izveštaje za periode koji počinju 1. jula 1999. godine ili kasnije. Ranija primena se podstiče. Kada entitet primenjuje ovaj standard na finansijske izveštaje za periode koji počinju pre 1. jula 1999. godine, obelodanjuje tu činjenicu.

96 [Brisan]

Termin "verovatno" u ovom Standardu kao "verovatnije nego da nije" nije potrebno da se primenjuje u drugim standardima.