

## **МРС-ЈС 19 – РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА ИМОВИНА**

### **Саопштење**

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом IAS 37 (ревидираним 1997.) “Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина” који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) Делови IAS 37 су објављени у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC) уз одобрење Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS).

Одобрени текст Међународног стандарда за финансијско извештавање (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IASB, на следећој адреси:

IASB Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street  
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org.uk](mailto:publications@ifrs.org.uk)  
Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, нацрте за излагање и друге публикације IASC и IASB ауторско право има Фондација IFRS.

„IFRS“, „IAS“, „IASB“, „IASC“, „Фондација IFRS“, „Међународни рачуноводствени стандарди“ и „Међународни стандарди финансијског извештавања“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

## **МРС-ЈС 19 – РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА ИМОВИНА**

### **Историја МРС-ЈС**

*Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.*

МРС-ЈС 19, Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина, објављен је у октобру 2002.

Од тада, МРС-ЈС 19 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- *Побољшања МРС-ЈС 2011.* (објављена у октобру 2011.)
- МРС-ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, (објављен у децембру 2006.)
- МРС-ЈС 14, *Догађаји након датума извештавања*, (објављен у децембру 2006.)

### **Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 19**

Параграф	Врста измене	Порекло измене
1	Измењен	Побољшања МРС-ЈС (октобар 2011.)
4	Измењен	Побољшања МРС-ЈС (октобар 2011.)
5	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС (октобар 2011.)
87	Измењен	МРС-ЈС 14 (децембар 2006.)
11 <sup>1</sup>	Обрисан	МРС-ЈС 3, децембар 2006.
111А	Нов	Побољшања МРС-ЈС (октобар 2011.)
IG 14	Измењен	Побољшања МРС-ЈС (октобар 2011.)

Октобар 2002.

## **МРС-ЈС 19 – РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА ИМОВИНА**

### **САДРЖАЈ**

Параграфи

Циљ

Делокруг 1–17

Социјална давања 7–11

Остали изузеци из делокруга овог стандарда 12–17

Дефиниције 18–21

Резервисања и друге обавезе 19

Однос између резервисања и потенцијалних обавеза		20-21
Признавање	22-43	
Резервисања	22-34	
Садашња обавеза	23-24	
Прошли догађај	25-30	
Вероватан одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал		31-32
Поуздана процена обавезе	33-34	
Потенцијалне обавезе	35-38	
Потенцијална имовина	39-43	
Одмеравање	44-62	
Најбоља процена	44-49	
Ризик и неизвесности	50-52	
Садашња вредност	53-57	
Будући догађаји	58-60	
Очекивано отуђење имовине	61-62	
Надокнаде	63-68	
Промене резервисања	69-70	
Употреба резервисања	71-72	
Примена правила признавања и одмеравања		73-96
Будући пословни нето дефицити		73-75
Штетни (онерозни) уговори	76-80	
Реструктурирање .....		81-96
Продаја или пренос пословања	90-92	
Одредбе реструктурирања	93-96	
Обелодањивање	97-109	
Прелазне одредбе	110	
Датум ступања на снагу	111-112	
Табеле		
Илустративно стабло одлучивања		
Упутство за примену		
Илустративни пример		
Поређење са IAS 37		

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 19, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина* изложен је у његовом циљу и параграфима 1-112. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС-ЈС 19 треба тумачити у контексту његовог циља и *Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС-ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

## Циљ

Циљ овог стандарда је да (а) дефинише резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијалну имовину, и (б) утврди околности у којима резервисања треба признати, начин на који их треба одмеравати, и обелодањивања која треба извршити у вези са њима. Стандард такође захтева да се обелодане извесне информације у вези са потенцијалним обавезама и потенцијалном имовином у напоменама уз финансијске извештаје, како би се омогућило корисницима да разумеју њихову природу, временски распоред и износ.

## Делокруг

**1. Ентитет који саставља и презентује финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства примењује овај стандард у рачуноводству на резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијалну имовину, изузев:**

**(а) резервисања и потенцијалних обавеза које настају на основу социјалних давања која пружа ентитет, а за која заузврат не добија надокнаду приближно једнаку вредности робе и извршених услуга, директно од прималаца тих давања;**

**(б) [обрисан];**

- (ц) резервисања и потенцијалних обавеза које произилазе из извршивих уговора, осим из уговора који су штетни (онерозни) на основу осталих одредаба овог параграфа;
- (д) уговори о осигурању у оквиру делокруга релевантног међународног или националног стандарда који се бави уговорима о осигурању;
- (е) резервисања и потенцијалних обавеза које обрађује неки други МРС-ЈС;
- (ф) резервисања и потенцијалних обавеза које настају у вези са порезом на добитак или еквивалентним порезима;
- (г) резервисања и потенцијалних обавеза које настају у вези са отпремнинама запослених, које настају по основу реструктуирања као што је то обрађено у овом стандарду.

**2. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора, осим на јавна предузећа.**

3. У Предговору Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор који је IPSASB се објашњава да се од јавних предузећа (ГБЕ) захтева да примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS) које је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Јавна предузећа су дефинисана у МРС-ЈС 1, *Презентација финансијских извештаја*.

4. Овај стандард се примењује на финансијске инструменте (укључујући гаранције) које су у оквиру делокруга МРС-ЈС 29, *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*.

5. [Обрисан]

6. Овај стандард се односи на резервисања за реструктуирање (укључујући и престанак пословања). У неким случајевима реструктуирање може да одговара дефиницији престанка пословања. Упутства о обелодањивању информација о престанку пословања се налазе у IFRS 5, *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*.

#### **Социјална давања**

7. За сврхе овог стандарда термин “социјална давања” се односи на обезбеђивање робе, услуга и других користи које пружа држава са сврхом испуњења циљева социјалне политике. Ове користи могу бити:

(а) пружање здравствених, образовних, стамбених, транспортних и других социјалних услуга заједници. У многим случајевима, од примаоца ових услуга се не захтева да плате износ еквивалентан вредности ових услуга; и

(б) плаћање породицама, старијим лицима, инвалидима, незапосленима, ратним ветеранима и осталима. На овај начин, држава на свим нивоима може пружати финансијску помоћ појединцима и групама у оквиру заједнице, како би им биле доступне услуге у складу са њиховим посебним потребама или као додатак њиховим примањима.

8. У већини случајева, обавеза социјалних давања је последица обавезивања државе да предузме одређене активности на континуираној и дугорочној основи како би обезбедила одређену робу и услуге заједници. Потребе, као и природа и обезбеђење робе и услуга са циљем испуњења обавеза социјалне политике често зависе од демографских и социјалних услова и тешко их је предвидети. Ова давања се најчешће класификују као “социјална заштита”, “образовање” и “здравство” у складу са оквиром Државне финансијске статистике Међународног монетарног фонда и често је неопходна актуарска процена за одређивање износа обавеза насталих у вези са њима.

9. Да би се резервисања или потенцијалне обавезе и имовина које настају на основу социјалних давања искључили из делокруга овог стандарда, ентитет јавног сектора који обезбеђује давање неће примити накнаду која је приближно једнака вредности робе и пружених услуга, директно од прималаца користи. Ово изузеће обухвата и околности у којима се врши наплата у вези са овим користима, али не постоји директна веза између наплате и добијене користи. Изузеће ових резервисања и потенцијалних обавеза из делокруга овог стандарда одражава став Комитета да (а) одређивање онога што чини “обавезујући догађај” и (б) одмеравање обавезе захтева даља разматрања пре него што дође до објављивања предложених стандарда. На пример, Комитет је свестан чињенице да постоје различити ставови у вези са тим да ли обавезујући догађај настаје када појединац испуни критеријуме подобности за остварење користи или у некој ранијој фази. Слично томе, постоје различити ставови о томе да ли износ било које обавезе одражава процену права у текућем периоду или садашњу вредност свих очекиваних будућих користи одређених на актуарској основи.

10. Када ентитет изабере да призна резервисање за такве обавезе, ентитет обелодањује основу по којој су резервисања призната и усвојену основу одмеравања. Ентитет такође врши остала обелодањивања захтевана овим стандардом у вези са тим резервисањима. МРС-ЈС 1, “Презентација финансијских извештаја”, даје упутства за питања која нису посебно обрађена другим у МРС-ЈС.

МРС-ЈС 1 такође садржи захтеве који се односе на избор и обелодањивање рачуноводствених политика.

11. У неким случајевима, социјалним давањима настаје обавеза за коју:

- (а) постоји мала или никаква неизвесност у погледу износа; и
- (б) временски распоред обавезе није несигуран.

Ово вероватно неће задовољити дефиницију резервисања из овог стандарда. Када постоје такве обавезе за социјална давања, оне се признају уколико испуњавају критеријуме за признавање у виду обавезе (видети параграф 19). Пример би био разграничење на крају периода за износ који се дугује постојећим корисницима у вези са старосним или инвалидским пензијама које су одобрене за исплату у складу са одредбама уговора или законском регулативом.

#### **Остали изузеци из делокруга овог стандарда**

12. Овај стандард се не односи на извршиве уговоре, осим уколико су штетни (онерозни). Уговори за социјална давања закључени уз очекивање да ентитет неће примити накнаде приближно једнаке вредности робе и услуга, директно од прималаца давања, изузети су из делокруга овог стандарда.

13. Када се други Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор бави посебном врстом резервисања, потенцијалних обавеза и потенцијалне имовине, ентитет примењује тај стандард уместо овог стандарда. На пример, извесне врсте резервисања се такође помињу у стандардима о:

- (а) уговорима о изградњи (видети МРС-ЈС 11, *Уговори о изградњи*); и
- (б) лизингу (видети МРС-ЈС 13, *Лизинг*). Међутим, пошто МРС-ЈС 13 не садржи никакве посебне захтеве у вези са пословним лизингом који је постао штетан, овај стандард се примењује у таквим случајевима.

14. Овај стандард се не примењује на резервисања за порез на добитак или еквиваленте пореза на добитак (упутства о обрачунавању пореза на добитак дата су у IAS12, *Порез на добитак*). Такође се не примењује на резервисања по основу примања запослених (упутства за обрачунавање примања запослених су дата у IAS 19, *Примања запослених*).

15. Неки износи који се третирају као резервисања могу се односити на признавање прихода, када на пример ентитет даје гаранције у замену за накнаду. Овај стандард се не односи на признавање прихода. МРС-ЈС 9 *Приход из трансакција размене*, утврђује околности у којима се приход из трансакција размене признаје и пружа практична упутства за примену критеријума признавања. У овом стандарду не мењају се захтеви из МРС-ЈС 9.

16. Овај стандард дефинише резервисања као обавезе са неизвесним износом или роком доспећа. У неким земљама израз “резервисање” се такође користи у контексту ставки као што су амортизација, умањење вредности имовине и сумњива потраживања: ово су кориговања књиговодствене вредности средстава и на њих се овај стандард не односи.

17. Остали МРС-ЈС дефинишу да ли се издаци третирају као имовина или као расходи. Ова питања нису обухваћена овим стандардом. Сходно томе, овај стандард не забрањује нити захтева капитализацију признатих трошкова када је извршено резервисање.

#### **Дефиниције**

18. Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:

**Изведена обавеза** је обавеза која произилази из активности ентитета када је:

(а) путем установљеног модела претходне праксе, објављених политика или довољно одређених текућих извештаја ентитет наговестио осталим странама да ће прихватити одређене обавезе, и

(б) као резултат тога, ентитет је изазвао оправдано очекивање осталих страна да ће измирити те обавезе.

**Потенцијална имовина** је могућа имовина које настаје по основу прошлих догађаја и чије постојање ће бити потврђено једино настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета.

**Потенцијална обавеза** је:

(а) могућа обавеза која настаје на основу прошлих догађаја и чије постојање ће бити потврђено само настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета, или

- (б) садашња обавеза која настаје по основу прошлих догађаја, али није призната, јер:
- (i) није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал бити захтеван за измирење обавезе, или
  - (ii) износ обавезе се не може довољно поуздано одмерити.

Извршиви уговори су уговори по којима ниједна страна није извршила ниједну од својих обавеза или су обе стране делимично извршиле своје обавезе у подједнакој мери.

Законска обавеза је обавеза која проистиче из:

- (а) уговора (на основу његових експлицитних или имплицитних услова);
- (б) закона; или
- (ц) других видова примене закона.

Обавезујући догађај је догађај који доводи до законске или изведене обавезе, за коју ентитет нема никакву реалну алтернативу осим да је измири.

Штетни (онерозни) уговор је уговор о размени средстава или услуга по ком неизбежни трошкови испуњења обавеза према уговору превазилазе економске користи или услужни потенцијал за које се очекује да ће бити примљени према том уговору.

Резервисање је обавеза са неизвесним роком доспећа и износом.

Реструктурирање је програм који планира и контролише руководство, и битно мења:

- (а) делокруг пословања ентитета; или
- (б) начин на који се то пословање обавља.

Термини дефинисани у другим МРС-ЈС се користе у овом стандарду са истим значењем као и у тим стандардима, а наведени су у Појмовнику дефинисаних термина који је засебно објављен.

### Резервисања и остале обавезе

19. Резервисања се разликују од осталих обавеза као што су обавезе плаћања и временска разграничења, јер постоји неизвесност у вези са временом и износом будућих расхода предвиђених у обрачуну. За разлику од њих:

- (а) обавезе су обавезе плаћања робе или услуга примљених или достављених, за које је добављач доставио фактуру или постоји формални споразум са добављачем (који укључује плаћања у вези са социјалним давањима, уколико постоје званични уговори за одређене износе); и
- (б) разграничења су обавезе плаћања робе или услуга примљених или достављених, али које нису плаћене, нити је за њих достављена фактура нити постоји званични споразум са добављачем, укључујући износе који се дугују запосленима (на пример, износе који се односе на разграничене исплате за годишњи одмор). Иако је понекад неопходно да се процени износ или временски распоред разграничења, неизвесност је у суштини много мања него код резервисања.

Временска разграничења се често исказују као део рачуна обавеза, док се резервисања исказују засебно.

### Однос између резервисања и потенцијалних обавеза

20. Уопштено говорећи, сва резервисања су потенцијална, јер им је рок доспећа, као и износ, неизвестан. Међутим, у оквиру овог стандарда израз “потенцијалан” се користи за обавезе и имовину који нису признати пошто ће њихово постојање бити потврђено само настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису под потпуном контролом ентитета. Поред тога, израз “потенцијална обавеза” се користи за обавезе које не испуњавају критеријуме за признавање.

21. По овом стандарду разликују се:

- (а) резервисања – која се признају као обавезе (уз претпоставку да може да се изврши поуздана процена) пошто представљају садашње обавезе и могуће је да ће одлив ресурса који представљају економску корист или услужни потенцијал бити потребан за измирење обавеза; и
- (б) потенцијалне обавезе – које се не признају као обавезе пошто су:
  - (i) могуће обавезе, пошто још треба да буде потврђено да ли ентитет има садашње обавезе које

могу довести до одлива ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал; или (ii) садашње обавезе које не испуњавају критеријуме признавања по овом стандарду (зато што или није вероватно да се захтева одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал за измирење обавезе, или се не може довољно поуздано проценити износ те обавезе).

## **Признавање**

### **Резервисања**

**22. Резервисање се признаје када:**

- (а) ентитет има садашњу обавезу (законску или изведену) као резултат прошлог догађаја;**
- (б) постоји вероватноћа да ће за измирење обавезе бити потребан одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал; и**
- (ц) може да се изврши поуздана процена износа обавезе.**

**Уколико ови услови нису испуњени, резервисање се не признаје.**

#### *Садашња обавеза*

**23. У неким случајевима није јасно да ли уопште постоји садашња обавеза. У оваквим случајевима сматра се да прошли догађај узрокује настанак садашње обавезе уколико је, имајући у виду све расположиве доказе, много већа вероватноћа да садашња обавеза постоји на датум извештавања него да не постоји.**

24. У већини случајева је јасно да ли је прошли догађај условио садашњу обавезу. У осталим случајевима, на пример у парницама, може да се води расправа око тога да ли је дошло до појаве одређених догађаја или да ли су ти догађаји произашли из садашњих обавеза. У таквим случајевима, ентитет одређује да ли садашња обавеза постоји на датум извештавања, узимајући у обзир све расположиве доказе, укључујући, на пример, и мишљење стручњака. Докази који се разматрају подразумевају и све додатне доказе стечене као резултат догађаја након датума извештавања. На основу таквих доказа:

- (а) када је много већа вероватноћа да садашња обавеза постоји на датум извештавања, ентитет признаје резервисање (уколико су испуњени критеријуми за признавање); и
- (б) када је много већа вероватноћа да не постоји никаква садашња обавеза на датум извештавања, ентитет обелодањује потенцијалну обавезу, осим уколико је вероватноћа одлива ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал мала (видети параграф 100).

#### *Прошли догађај*

25. Прошли догађај који условљава садашњу обавезу назива се обавезујућим догађајем. Да би догађај био обавезујући, неопходно је да ентитет нема никакву реалну алтернативу измирењу обавезе узроковане догађајем. Ово је случај само када:

- (а) измирење обавезе може да се спроведе законским путем; или
- (б) постоји случај изведене обавезе, када догађај (који може бити поступак ентитета) условљава оправдана очекивања осталих страна да ће ентитет испунити обавезу.

26. У финансијским извештајима приказује се финансијско стање ентитета на крају периода извештавања, а не могуће будуће стање. Зато се не признаје никакво резервисање за трошкове којима треба да буде изложен ентитет да би наставио са будућим пословањем. Једине обавезе које се признају у извештају о финансијском стању ентитета су оне које постоје на датум извештавања.

27. Само оне обавезе које настају услед прошлих догађања и које постоје независно од будућег пословања ентитета (односно будућег спровођења активности) признају се као резервисања. Примери таквих обавеза су казне или трошкови рашчишћавања за незаконито проузроковану еколошку штету, а које намеће законодавство ентитета јавног сектора. Обе ове обавезе би условиле одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал, приликом измирења, без обзира на будуће поступке тог ентитета јавног сектора. Слично, ентитет јавног сектора ће признати резервисање за трошкове стављања ван употребе одбрамбених инсталација или нуклеарних централа у власништву државе у мери у којој је ентитет јавног сектора обавезан да надокнади већ насталу штету. У МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема*, обрађују се ове ставке, укључујући трошкове демонтаже и враћање локације у првобитно стање, а који су укључени у набавну вредност средстава). За разлику од овога, због законске регулативе и притиска од стране јавног мњења, или жеље да се остваре јавни интереси, ентитет можда жели или мора да сноси издатке како би пословао на одређени

начин у будућности. Пример би био када ентитет јавног сектора одлучи да инсталира филтере издувних гасова на нека своја возила или када би државна лабораторија одлучила да инсталира опрему за пречишћавање, како би заштитила запослене од испарења извесних хемикалија. Пошто ентитети могу да избегну будуће расходе будућим поступцима – на пример, променом метода пословања, они немају садашњу обавезу за тај будући расход и не признају се никаква резервисања.

28. Обавеза увек подразумева другу страну којој се дугује. Међутим, није неопходно знати идентитет стране којој се дугује – чак се та обавеза у великој мери може односити на јавност. Пошто обавеза увек подразумева обавезу према другој страни, одлука руководства ентитета, руководећег тела, или ентитета који контролише не условљава изведену обавезу на датум извештавања, осим уколико одлука није саопштена пре датума извештавања онима на које се односи, на начин довољно одређен да услови настанак њиховог оправданог очекивања да ће ентитет измирити своје обавезе.
29. Неки догађај не условљава обавезу одмах по настанку; можда касније, услед законских измена или услед неког акта (на пример, довољно прецизног јавног саопштења) који ће условити настанак изведене обавезе. На пример, када је нанета еколошка штета од стране државне организације, може да се не јави обавеза отклањања последица. У сваком случају, изазвана штета ће постати обавезујући догађај када нови закон буде захтевао да се постојећа штета надокнади, или када држава или државна агенција јавно прихвати одговорност за измирење на начин који условљава настанак изведене обавезе.
30. Када појединости предложеног новог закона још увек нису коначне, нека обавеза настаје тек када је заиста сигурно да ће се законски предлог остварити према датом предлогу. За потребе овог стандарда, таква обавеза се сматра законском обавезом. Разлике у околностима које прате спровођење закона онемогућавају прецизирање појединачног догађаја који би осигурао спровођење закона. У многим случајевима, није могуће проценити да ли ће се усвојити нови закон какав је предложен у нацрту, те одлука о постојању обавезе треба да сачека усвајање предложеног закона.

*Вероватан одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал*

31. Да би обавеза испунила услов за признавање мора постојати не само садашња обавеза, већ и вероватноћа одлива ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал, за измирење обавезе. У сврху овог стандарда, одлив ресурса или неки други догађај се сматра вероватним уколико је вероватније да ће се догађај десити, односно ако је вероватноћа да ће се догађај десити већа од вероватноће да до њега не дође. Када није вероватан настанак садашње обавезе, ентитет обелодањује потенцијалну обавезу, осим уколико је вероватноћа одлива ресурса који представљају економску корист или услужни потенцијал мала (видети параграф 100).
32. Када постоји извештај број сличних обавеза (на пример, обавеза државе да изврши надокнаду појединцима који су примили заражену крв у државној болници) вероватноћа да ће се захтевати одлив ради измирења обавезе одређује се разматрањем врсте обавезе у целини. Мада изгледи за настанак одређеног одлива за било коју појединачну ставку могу деловати мали, може постојати вероватноћа да ће одређени одлив ресурса бити потребан за измирење одређене врсте обавеза у целини. Ако је реч о томе, признаје се резервисање (уколико су остали критеријуми за признавање задовољени).

*Поуздана процена обавезе*

33. Вршење процена је суштински део састављања финансијских извештаја и не угрожава њихову поузданост. Ово је посебно тачно у случају резервисања, која су по својој природи неизвеснија од већине остале имовине и обавеза. Изузев у изузетно ретким случајевима, ентитет ће бити у могућности да одреди распон могућих исхода и на тај начин бити у могућности да процени обавезу која је довољно поуздана да се може користити при признавању резервисања.
34. У изузетно ретким случајевима, када не може да се изврши поуздана процена, постоји обавеза

која се не може признати. Таква обавеза се обелодањује као потенцијална обавеза (видети параграф 100).

### **Потенцијалне обавезе**

#### **35. Ентитет не признаје потенцијалну обавезу.**

36. Потенцијална обавеза се обелодањује, као што је предвиђено у параграфу 100, осим ако је вероватноћа одлива ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал мала.
37. Када ентитет има заједничку и индивидуалну одговорност за обавезу, део обавезе за који се очекује да ће га измирити друге стране сматра се потенцијалном обавезом. На пример, у случају дуга заједничког улагања, део обавезе који треба да испуне остали учесници заједничког улагања сматра се потенцијалном обавезом. Ентитет признаје резервисања за део обавезе за који је одлив ресурса који представљају економску корист или услужни потенцијал вероватан, осим у ретким околностима, када не може да се изврши поуздана процена.
38. Потенцијална обавеза може настати на начин који првобитно није био очекиван. Зато се оне доследно процењују, како би се одредило да ли је одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал постао вероватан. Уколико постане вероватно да ће бити потребан одлив будућих економских користи или услужног потенцијала у вези са ставком која је раније сматрана потенцијалном обавезом, резервисање се признаје у финансијским извештајима за период у којем се јавља промена вероватноће (осим у изузетно ретким околностима, када не може да се изврши поуздана процена). На пример, ентитет локалне самоуправе је можда прекршио закон о заштити животне средине, али је неизвесно да ли је начињена било која еколошка штета. Када се накнадно јасно утврди да је штета начињена и да ће се захтевати отклањање последица, ентитет ће признати резервисање пошто је одлив економских користи сада вероватан.

### **Потенцијална имовина**

#### **39. Ентитет не признаје потенцијалну имовину.**

40. Потенцијална имовина обично је последица непланираних или других неочекиваних догађаја који (а) нису у потпуности под контролом ентитета и (б) узрокују могући прилив економских користи или услужног потенцијала у ентитет. Пример је потраживање које ентитет путем законског поступка спроводи, чији је исход неизван.
41. Потенцијална имовина се не признаје у финансијским извештајима пошто ово може довести до признавања прихода који можда никада неће бити остварени. Међутим, када је реализација прихода извесна, тада односна имовина није потенцијална имовина и њено признавање је одговарајуће.
42. Потенцијална имовина се обелодањује у складу са захтевима параграфа 105 када је прилив економских користи или услужног потенцијала вероватан.
43. Потенцијална имовина се процењује стално да би се обезбедило да финансијски извештаји адекватно одражавају развојне промене. Уколико постане потпуно сигурно да ће доћи до прилива економских користи или услужног потенцијала и да се вредност имовине може одмерити поуздано, имовина и односни приход се признају у финансијским извештајима за период у ком долази до промене. Уколико је прилив економских користи или услужног потенцијала постао могућ, ентитет обелодањује потенцијалну имовину (видети параграф 105).

### **Одмеравање**

#### **Најбоља процена**

44. **Износ који се признаје као резервисање је најбоља процена расхода потребних за измирење садашње обавезе на датум извештавања.**
45. Најбоља процена расхода потребних за измирење садашње обавезе је износ који би ентитет реално платио приликом измирења обавезе на датум извештавања или њеног преноса на рачун



треће стране у том тренутку. Често ће бити немогуће или неприхватљиво скупо да се измири или пренесе обавеза на датум извештавања. Ипак, процена износа који би ентитет реално платио за измирење или пренос те обавезе представља најбољу процену расхода неопходних за измирење садашње обавезе на датум извештавања.

46. Процене исхода и финансијских резултата су условљене расуђивањем руководства ентитета, уз коришћење искустава из сличних трансакција и, понекад, извештаја независних стручњака. У доказе који се узимају у обзир укључују се сви додатни докази, настали на основу догађаја након датума извештавања.

*Пример*

Државна медицинска лабораторија обезбеђује дијагностичке ултразвучне скенере државним и приватним медицинским центрима и болницама на основу потпуне надокнаде трошкова. Опрема је под гаранцијом по којој се медицинским центрима и болницама надокнађују трошкови поправке свих кварова насталих у првих шест месеци након куповине. Уколико дође до мањих кварова укупно испоручене опреме, то ће узроковати настанак трошкова поправке од 1 милиона новчаних јединица. Уколико дође до већих кварова укупно испоручене опреме, то ће узроковати настанак трошкова поправке од 4 милиона новчаних јединица. Досадашња искуства, као и будућа очекивања, указују на то да у следећој години, код 75% опреме неће бити кварова, код 20% опреме ће настати мањи кварови и код 5% опреме настаће већи кварови. У складу са параграфом 32, лабораторија процењује вероватноћу одлива за обавезу по гаранцији у целини.

Очекивана вредност трошка поправке је:

$$(75\% \text{ од нуле}) + (20\% \text{ од } 1\text{м}) + (5\% \text{ од } 4\text{м}) = 400.000$$

47. Неизвесности у вези са износом који треба признати као резервисање решавају се на различите начине, у складу са датим околностима. Када процењено резервисање обухвата велики број ставки, та обавеза се процењује пондерисањем свих могућих исхода вероватноћа везаних за њих. Назив ове статистичке методе процене је “очекивана вредност”. Резервисање ће се у том смислу разликовати у зависности од тога да ли вероватноћа губитка датог износа износи, на пример, 60% или 90%. Када постоји континуирани обим могућих исхода, и свака тачка у том низу је вероватна као и било која друга, користи се средња тачка тог обима.
48. Када се мери појединачна обавеза, највероватнији појединачни исход може да буде најбоља процена те обавезе. Ипак, чак и у том случају, ентитет разматра и остале могуће исходе. Када су други могући исходи или углавном виши или углавном нижи од највероватнијег исхода, најбоља процена ће бити виши или нижи износ. На пример, ако држава треба да надокнади озбиљан пропуст на патролном броду који је конструисан за другу државу, највероватнији појединачни исход за трошкове оправке која ће успети из првог покушаја може бити 100.000 новчаних јединица, али се резервисање врши у већем износу, ако постоји велика могућност да ће бити неопходни и нови покушаји оправке.
49. Резервисање се одмерава пре опорезивања или пореских еквивалената. Упутства за поступање са последицама опорезивања резервисања, и променама у њима, дата су у IAS 12, “Порез на добитак”.

### **Ризик и неизвесности**

**50. Ризике и неизвесности који неизбежно прате многе догађаје и околности узимају се у обзир приликом прављења најбоље процене резервисања.**

51. Ризик подразумева променљивост исхода. Кориговање ризика може да услови увећање износа по ком се обавеза одмерава. Приликом формирања мишљења у условима неизвесности потребна је опрезност, како приход или имовина не би били прецењени, а расходи и обавезе потцењени. У сваком случају, неизвесност не оправдава образовање претерано обимних резервисања или намерно прецењивање обавеза. На пример, ако се планирани трошкови нарочито неповољног исхода

процењују на разуман начин, тај исход се онда не сматра вероватнијим него што заиста јесте. Обазривост је потребна како би се избегло двоструко кориговање за исти ризик и неизвесност, које би условило прецењивање резервисања.

52. Обелодањивање неизвесности које прате износ расхода врши се према параграфу 98 (б).

#### **Садашња вредност**

**53. Када је утицај временске вредности новца материјално значајан, износ резервисања је једнак садашњој вредности расхода за које се очекује да ће бити потребни за измирење дате обавезе.**

54. Због временске вредности новца, резервисања повезана са одливима готовине који настају убрзо након датума извештавања штетнија су од оних која се тичу одлива готовине у истом износу, који настају касније. Резервисања се због тога дисконтују, када је утицај материјално значајан.

Када се резервисање дисконтује током извесног броја година, садашња вредност резервисања ће се повећати сваке године, како се резервисање приближава очекиваном времену измирења (видети Илустративни пример).

55. У параграфу 97(а) овог стандарда захтева се обелодањивање повећања дисконтованог износа током тог периода, насталог услед протока времена.

**56. Дисконтна стопа (или стопе) је(су) стопа(е) пре опорезивања која(е) одражава(ју) текућу тржишну процену временске вредности новца и ризика специфичних за дату обавезу. Дисконтна стопа(е) не одражава(ју) ризике за које су кориговане процене будућих токова готовине.**

57. У неким јурисдикцијама, порези на добитак или еквиваленти пореза на добитак се зарачунавају на приход који оствари ентитет јавног сектора у том периоду. Када се такви порези на добитак зарачунавају ентитетима јавног сектора, одабрана дисконтна стопа треба да буде стопа пре опорезивања.

#### **Будући догађаји**

**58. Износ резервисања одражава будуће догађаје који могу утицати на износ неопходан за измирење неке обавезе, када постоји довољно објективних доказа да ће ти догађаји настати.**

59. Очекивани будући догађаји могу бити изузетно важни при одмеравању резервисања. На пример, извесне обавезе компензације прималаца могу бити повезане са индексом инфлације или осталим специфичним променама цена. Уколико постоји довољно доказа о вероватним очекиваним стопама инфлације ово треба да се одражава у износу резервисања. Други пример будућих догађаја који утичу на износ резервисања је када држава сматра да ће трошкови чишћења катрана, пепела и осталих загађивача који настају приликом рада постројења за производњу плина на крају употребног века бити умањени услед будућих технолошких промена. У овом случају, признати износ одражава трошак за које технички оспособљени објективни посматрачи оправдано очекују да ће настати, а узимајући у обзир све расположиве доказе у вези са технологијом која ће бити на располагању у време чишћења. Тако је адекватно да се укључи, на пример, очекивано смањење трошкова по основу повећања искуства у примени постојеће технологије или очекивани трошкови примене постојеће технологије за веће и сложеније послове чишћења у односу на оне које су раније вршени. Међутим, ентитет не предвиђа развој потпуно нове технологије за чишћење, осим уколико то није подржано довољно објективним доказима.

60. Приликом одмеравања постојеће обавезе државе или појединог ентитета јавног сектора, разматра се утицај могућих нових законских прописа који могу утицати на износ те обавезе, када постоји довољно објективних доказа да ће ти законски прописи бити готово сигурно усвојени. Различитост околности које се јављају у пракси онемогућава прецизирање појединачног догађаја који ће представљати довољан и објективан доказ у сваком случају. Доказ је потребан (а) за оно што ће законски прописи захтевати, као и (б) за то да ли је заиста сигурно да ће они бити усвојени и примењени у догледно време. У многим случајевима, неће постојати довољно објективан доказ све док се не усвоје нови законски прописи.

#### **Очекивано отуђење имовине**

**61. Добици од очекиваног отуђења имовине се не узимају у обзир приликом процењивања резервисања.**

62. Добици од очекиваног отуђења имовине не узимају се у обзир приликом процењивања резервисања, чак и ако је очекивано отуђење у блиској вези са догађајем који условљава настанак резервисања. Уместо тога, ентитет признаје добитке од очекиваног отуђења имовине у временском

периоду одређене МРС-ЈС који се односи на имовину у питању.

### **Надокнаде**

63. Када се очекује да ће неке или све расходе, неопходне за измирење резервисања, надокнадити друга страна, та надокнада се признаје само када је потпуно сигурно да ће надокнада бити добијена ако ентитет измири обавезу. Надокнаду се посматра као засебно средство. Износ који се признаје за ту надокнаду не треба да премашује износ датог резервисања.

64. У извештају о финансијској успешности, расходи везани за резервисање могу да се презентују у нето вредности, односно умањени за признати износ надокнаде.

65. Понекад је ентитет у могућности да очекује да друга страна плати део или све расходе потребне за измирење резервисања (на пример, путем уговора о осигурању, клаузула о обештећењу и гаранција добављача). Друга страна може да изврши надокнаду износа које је платио ентитет или да плати износе директно. На пример, државна агенција може имати законску обавезу према појединцу, насталу као последица погрешног савета датог од стране запослених. Међутим, агенција може да буде у могућности да поврати део расхода на основу професионалног осигурања за обештећење.

66. У већини случајева, ентитет и даље има обавезу за цео износ тако да ће ентитет морати да измири цео износ, уколико трећа страна не изврши плаћање из било ког разлога. У том случају, резервисање се признаје у пуном износу обавезе, а засебна ставка имовине за очекивану надокнаду се признаје када је скоро потпуно сигурно да ће надокнада бити примљена ако ентитет измири дату обавезу.

67. У неким случајевима, ентитет неће бити одговоран за трошкове који су у питању уколико трећа страна не изврши плаћање. У том случају, ентитет нема никакве обавезе за те трошкове и они нису укључени у резервисање.

68. Као што је наведено у параграфу 37, обавеза за коју је ентитет заједнички и појединачно одговоран је потенцијална обавеза до износа у ком се очекује да ће дату обавезу измити остале стране.

### **Промене резервисања**

69. Резервисања се разматрају на сваки датум извештавања и коригују тако да одражавају најбољу садашњу процену. Ако више није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал бити потребан за измирење дате обавезе, резервисање се сторнира.

70. Када се користи дисконтовање, књиговодствена вредност резервисања расте у сваком периоду, како би одражавала проток времена. Ово увећање се признаје као трошак камате.

### **Употреба резервисања**

71. Резервисања се користе само за расходе за које је резервисање првобитно признато.

72. Са првобитним резервисањем су упоредиви само расходи везани за њега. Упоредивање расхода са резервисањем које је најпре признато за неку другу сврху прикрило би утицај двају различитих догађаја.

### **Примена правила признавања и одмеравања**

#### **Будући пословни нето дефицити**

73. Резервисања се не признају за нето губитке из будућих пословних активности.

74. Нето губици из будућих пословних активности не испуњавају дефиницију обавеза из параграфа 18 и опште критеријуме признавања утврђене за резервисања у параграфу 22.

75. Очекивање нето губитака из будућих пословних активности указује на могућност да вредност извесне имовине која се користи у овим активностима буде умањена. Ентитет врши проверу могућег умањења вредности ове имовине. Упутство за рачуноводствено обухватање умањења вредности дато је у МРС-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину* и МРС-ЈС 26, *Умањење вредности имовине која генерише готовину*.

#### **Штетни (онерозни) уговори**

76. Уколико ентитет има уговор који је штетан, садашња обавеза (умањена за надокнаде) по том уговору се признаје и одмерава као резервисање.

77. Параграф 76 овог стандарда односи се само на штетне (онерозне) уговоре. Уговори о

обезбеђењу социјалних давања, који су закључени уз очекивање да ентитет неће примити заузврат надокнаду која је приближно једнака вредности испоручене робе и услуга, директно од прималаца ових давања, искључени су из делокруга овог стандарда.

78. Многи уговори у вези са трансакцијама размене (на пример, неки уобичајени налози за куповину) могу бити отказани без плаћања надокнаде другој страни, и у том смислу не условљавају никакве обавезе. Остали уговори предвиђају и права и обавезе за сваку уговорну страну. Када такав уговор услед одређених догађаја постане штетан (онерозан), он постаје предмет овог стандарда, и признаје се постојећа обавеза. Извршиви уговори који нису штетни не представљају предмет овог стандарда.
79. У овом стандарду дефинише се штетан уговор као уговор по коме неизбежни трошкови измирења уговорних обавеза превазилазе економске користи или услужни потенцијал, за које се очекује да ће бити примљени по том уговору, укључујући и износ надокнаде. Према томе, ово је садашња обавеза у нето износу, односно умањена за надокнаду, која је призната као резервисање на основу параграфа 76. Неизбежни трошкови предвиђени овим уговором одражавају најмањи нето трошак који проистиче из тог уговора, односно нижи од трошкова његовог испуњења или сваке надокнаде или казне, које би настале у случају неиспуњења уговора.
80. Пре утврђивања посебног резервисања за штетан уговор, ентитет признаје сваки губитак настао по основу умањења вредности имовине која се односи на тај уговор.

### **Реструктурирање**

81. Догађаји који потпадају под дефиницију реструктурирања су:

- (а) укидање или отуђење активности или услуге;
- (б) затварање филијале или престанак пословања државне агенције на одређеној локацији или области или премештање пословања из једне области у другу;
- (ц) промене структуре руководства, на пример, укидање одређеног нивоа управљања или нивоа извршних руководиоца; и
- (д) суштинске реорганизације које имају битан утицај на природу и суштину пословања ентитета.

82. Резервисање за трошкове реструктурирања се признаје само када су испуњени општи критеријуми за признавање резервисања, утврђени у параграфу 22. Параграфи од 83 до 96 успостављају начин примене општих критеријума признавања на реструктурирање.

**83. Изведена обавеза за реструктурирањем настаје само када ентитет:**

- (а) има детаљан званични план за реструктурирање који утврђује најмање:**
  - (i) пословање/пословну јединицу или део пословања/пословне јединице о ком се ради;**
  - (ii) најважније локације на којима се врши;**
  - (iii) локацију, функцију и приближан број запослених којима ће бити додељена отпремнина за закључење њиховог радног односа;**
  - (iv) издатке који ће настати; и**
  - (v) када ће тај план бити примењен; и**
- (б) створи оправдано очекивање код оних на које ће реструктурирање утицати, да ће спровести реструктурирање тако што ће почети да примењује овај план или објави његове главне одлике онима на које се односи.**

84. У оквиру јавног сектора, реструктурирање се може вршити на нивоу целокупне државе, министарском или агенцијском нивоу.

85. Доказ да су држава или појединачни ентитет почели да примењују план реструктурирања биће обезбеђен, на пример, (а) јавним објављивањем главних одлика плана, (б) продајом или преносом имовине, (ц) обавештењем о намери прекида лизинга или (д) установљавањем алтернативних споразума за примаоце услуга. Јавно објављивање детаљног плана реструктурирања условљава изведену обавезу спровођења реструктурирања само ако је дато на такав начин и довољно детаљно (односно ако представља основне одлике датог плана) да условљава настанак оправданог очекивања код других страна, као што су корисници услуга, добављачи и запослени (или њихови представници)

да ће држава или ентитет спровести реструктурирање.

86. Да би план био довољан да услови настанак изведене обавезе, када је саопштен онима на које утиче, мора се планирати његова примена, како би почела што пре и како би реструктурирање било извршено у временском року у ком је мало вероватно да ће доћи до значајних измена плана. Ако се очекује да ће доћи до великог одлагања почетка реструктурирања или да ће реструктурирање трајати неоправдано дуго, мало је вероватно да ће тај план условити оправдано очекивање других да су се држава или појединачни ентитет у овом тренутку обавезали на реструктурирање, пошто такав временски оквир допушта могућност измене планова државе или ентитета.

87. Одлука руководства или управног тела за процес реструктурирања, која је донета пре датума извештавања, не условљава изведену обавезу на датум извештавања осим уколико је ентитет, пре датума извештавања:

(а) почео да примењује план реструктурирања; или

(б) објавио главне одлике плана реструктурирања онима на које се односи, на довољно прецизан начин који би код њих потврдио оправдано очекивање да ће тај ентитет спровести реструктурирање.

У неким случајевима, ентитет почиње да примењује план реструктурирања, или објављује његове главне одлике онима на које се односи, тек након датума извештавања. Обелодањивање се може захтевати у складу са МРС-ЈС 14, "Догађаји након датума извештавања", уколико је реструктурирање од таквог значаја да би необелодањивање могло да утиче на економске одлуке корисника донете на основу финансијских извештаја.

88. Иако изведена обавеза не настаје искључиво услед одлуке руководства или управног тела, таква обавеза може настати и услед других претходних догађаја, заједно са таквом одлуком. На пример, преговори са представницима запослених у вези са отпремнинама, или са купцима приликом продаје или премештања пословања, могу се закључити само након одобрења управног тела или одбора. Кад се једном добије одобрење и представи другим странама, ентитет има изведену обавезу реструктурирања, ако су испуњени услови из параграфа 83.

89. У неким земљама, (а) коначна надлежност доношења одлука у вези са ентитетима јавног сектора додељена је управном телу или одбору чије чланство укључује представнике интереса који нису представници управе (на пример, запослене), или (б) може да буде неопходно доставити обавештење тим представницима пре него што управно тело или одбор донесе одлуку. Пошто одлука таквог управног тела или одбора укључује обавештавање тих представника, то може условити настанак изведене обавезе реструктурирања.

*Продаја или пренос пословања*

**90. Никаква обавеза не настаје услед продаје или преноса пословања све док се ентитет не обавезе на продају или пренос, односно све до настанка обавезујућег споразума.**

91. Чак и када је ентитет одлучио да прода пословање и јавно објавио ту одлуку, нема обавезу продаје, све док се не утврди купац и док се не закључи обавезујући споразум о продаји. Све док не постоји обавезујући споразум о продаји, ентитет има могућност да промени мишљење и евентуално промени смер активности ако се не може наћи купац под прихватљивим условима. Када је продаја само део реструктурирања, може настати изведена обавеза за друге делове реструктурирања и пре настанка обавезујућег споразума о продаји.

92. Реструктурирање у оквиру јавног сектора често подразумева пренос пословања једног контролисаног ентитета на други и може да подразумева пренос пословања без икакве или уз номиналну накнаду. Овакви преноси често настају по директиви државе и не укључују обавезујуће споразуме наведене у параграфу 90. Обавеза постоји само када постоји и обавезујући споразум о преносу. Чак и када предложени пренос не утиче на признавање резервисања, обелодањивање планиране трансакције се може захтевати другим МРС-ЈС или предложеним стандардима као што су МРС-ЈС 14 и МРС-ЈС 20, *Обелодањивања повезаних страна*.

*Резервисања за реструктурирање*

**93. Резервисања за реструктурирање укључују само директне расходе који настају у процесу реструктурирања, односно оне:**

(а) **које реструктурирање обавезно захтева; и**

(б) **који нису у вези са текућим пословањем ентитета.**

94. Резервисање за реструктурирање не укључује трошкове као што су:

- (а) преквалификација или премештање особља;
- (б) маркетинг; или
- (ц) улагање у нове системе и мреже дистрибуције.

Ови расходи су у вези са будућим вођењем пословања и не представљају обавезе реструктурирања на датум извештавања. Такви расходи се признају на истој основи као и кад би настали независно од реструктурирања.

95. Нето дефицити будућег пословања који се могу утврдити до датума реструктурирања нису укључени у резервисање, осим ако нису у вези са штетним (онерозним) уговорима, као што је одређено у параграфу 18.

96. Као што је захтевано параграфом б1, добици од очекиваног отуђења имовине не узимају се у обзир приликом одмеравања резервисања за реструктурирање, чак и ако се продаја имовине сматра делом реструктурирања.

### **Обелодањивање**

97. За сваку врсту резервисања, ентитет обелодањује:

- (а) књиговодствену вредност на почетку и на крају периода;
- (б) додатна резервисања настала у том периоду, укључујући повећања постојећих резервисања;
- (ц) износе коришћене (односно настале или обрачунате према том резервисању) током периода;
- (д) неискоришћене износе сторниране током периода; и
- (е) повећање дисконтованих износа током периода, настало услед протока времена и утицај сваке промене дисконтне стопе.

Објављивање упоредних информација није потребно.

98. Ентитет обелодањује за сваку врсту резервисања:

- (а) сажет опис природе обавезе и очекивани временски рок свих очекиваних одлива економских користи или услужног потенцијала;
- (б) назнаку о неизвесности у вези са износом или роком тих одлива. Када је неопходно да обезбеди одговарајуће информације, ентитет обелодањује основне претпоставке у вези са будућим догађајима, као што је наведено у параграфу 58; и
- (ц) износ свих очекиваних надокнада, уз навођење износа све имовине која је призната за ту очекивану надокнаду.

99. Када ентитет одлучи да у финансијским извештајима призна резервисања за социјална давања за која заузврат није примио вредност приближно једнаку вредности испоручене робе и пружених услуга, директно од прималаца тих давања, ентитет врши обелодањивања предвиђена параграфима 97 и 98 у вези са тим резервисањима.

100. Осим када је вероватноћа одлива приликом измирења обавезе мала, ентитет обелодањује за сваку врсту потенцијалне обавезе на датум извештавања, сажет опис природе потенцијалне обавезе и, ако је могуће:

- (а) процену њиховог финансијског учинка, одмереног према параграфима 44 до 62;
- (б) назнаку о неизвесности у вези са износом или временским роком било ког одлива; и
- (ц) могућност било које надокнаде.

101. Приликом одређивања која резервисања или потенцијалне обавезе би могли да буду обједињени ради образовања засебне врсте, неопходно је да се размотри да ли је природа ових ставки довољно слична за јединствени извештај о њима, а да се при том задовоље захтеви из параграфа 98(а) и (б) и 100(а) и (б). На основу овога, може бити одговарајуће да се износи у вези са једном врстом обавеза третирају као јединствена класа резервисања, али не би било адекватно да се као једна класа третирају износи који се односе на трошкове обнављања животне средине и износи који су предмет судских процеса.

102. Када резервисање и потенцијална обавеза настају услед истог низа околности, ентитет врши обелодањивања предвиђена параграфима 97, 98 и 100 на начин који приказује везу између резервисања и потенцијалне обавезе.

103. У извесним околностима ентитет може да користи екстерно вредновање за потребе одмеравања резервисања. У таквим случајевима, корисно је обелоданити информације у вези са вредновањем.
104. Захтеви за обелодањивањем из параграфа 100 не односе се на потенцијалне обавезе које настају услед социјалних давања која пружа ентитет, а за која заузврат не прима накнаду приближно једнаку вредности испоручене робе или пружених услуга, директно од прималаца тих давања (видети параграфе 1(а) и 7–11 у којима се разматра изузеће социјалних давања из делокруга овог стандарда).
- 105. Када је прилив економских користи или услужног потенцијала вероватан, ентитет обелодањује сажет опис природе потенцијалне имовине на датум извештавања и, ако је то могуће, процену њихових финансијских учинака, одмерених коришћењем принципа за резервисања наведених у параграфима од 44 до 62.**
106. Захтеви за обелодањивањем из параграфа 105 намењени су примени само за потенцијалну имовину за коју постоји оправдано очекивање да ће се користи улити у ентитет. То значи да не постоји захтев за обелодањивањем ових информација за сву потенцијалну имовину (видети параграфе од 39 до 43 у којима се разматра потенцијална имовина). Важно је да се при обелодањивању потенцијалне имовине избегну погрешне индикације вероватноће настанка прихода. На пример, потенцијална имовина ће настати по основу уговора којим ентитет јавног сектора даје право предузећу из приватног сектора да врши ископавања на једној од њених имовина у замену за фиксну накнаду по тони и то предузеће је отпочело ископавање. Поред обелодањивања природе споразума, потенцијална имовина треба да се квантификује, уколико се може извршити реална процена количине руде која ће се извадити и временског рока очекиваних прилива готовине. У случају да рецимо нема доказа о резервама руде или настанку неке друге околности која указује на то да је вероватноћа ископавања руде мала, ентитет јавног сектора неће извршити обелодањивање информација предвиђених параграфом 105 будући да не прилив користи није вероватан.
107. Захтеви за обелодањивањем из параграфа 105 односе се на потенцијалну имовину из трансакција размене и трансакција које то нису. Да ли потенцијална имовина постоји по основу прихода од опорезивања, зависи од тумачења тога шта представља “опорезиви догађај”. Утврђивање опорезивог догађаја за сврхе прихода од опорезивања и могуће импликације у вези са обелодањивањем потенцијалне имовине повезане са приходима од опорезивања третира се као део посебног пројекта о приходима из трансакција које не спадају у трансакције размене.
- 108. У случају необелодањивања било које информације захтеване параграфима 100 и 105 услед неизводљивости, та чињеница се наводи.**
- 109. У изузетно ретким случајевима може се очекивати да обелодањивање неких или свих информација, које захтевају параграфи од 97 до 100, озбиљно утиче на позицију датог ентитета у спору са другим странама, а у вези са резервисањима, потенцијалном обавезом или потенцијалном имовином. У таквим случајевима неће бити потребно да ентитет обелодани такве информације, али тада обелодањује општу природу спора, као и чињенице и разлоге због којих информације нису обелодањене.**

### **Прелазне одредбе**

**110. Ефекат усвајања овог стандарда на датум његовог ступања на снагу (или раније) се евидентира као кориговање са почетним салдом акумулираног суфицита или дефицита периода у ком је стандард најпре усвојен. Ентитети се подстичу, али се од њих не захтева, да (а) коригују почетни салдо акумулираног суфицита или дефицита најранијег приказаног периода, као и да (б) преправе упоредиве информације. Уколико упоредиве информација нису преправљене, та чињеница се обелодањује.**

### **Датум ступања на снагу**

**111. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу на дан или после 1. јануара 2004. Ранија примена се подстиче. Уколико ентитет примењује овај стандард за периоде који почињу пре 1. јануара 2004., он обелодањује**

ту чињеницу.

**111A** Параграф 5 је обрисан , а параграфи 1 и 4 су измењени објављивањем *Побољшања МРС-ЈС* објављених у октобру 2011. Ентитет примењује ове измене за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује измену за периоде пре 1. јануара 2013. године, треба да обелодани ту чињеницу.

112. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што дефинише МРС-ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или после њега.

---

<sup>1</sup>акнадни параграфи су поново нумерисани.



## Табеле

### Резервисања, потенцијалне обавезе, потенцијална имовина и надокнаде

Ове табеле прате МРС-ЈС19, али нису његов део.

#### Резервисања и потенцијалне обавезе

Када, услед прошлих догађаја, дође до одлива ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења: (а) садашње обавезе; или (б) могуће обавезе чије ће постојање бити потврђено једино настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису потпуно под контролом ентитета.

Постоји садашња обавеза која вероватно захтева одлив ресурса	Постоји могућа или садашња обавеза која може, али вероватно неће, захтевати одлив ресурса	Постоји могућа обавеза или садашња обавеза, где је вероватноћа одлива ресурса мала
Резервисање се признаје (параграф 22).	Не признаје се резервисање (параграф 35).	Не признаје се резервисање (параграф 35).
Захтевају се обелодањивања за резервисање (параграфи 97 и 98)	Захтевају се обелодањивања потенцијалне обавезе (параграф 100)	Не захтева се никакво обелодањивање (параграф 100).

Потенцијална обавеза такође настаје у изузетно ретким случајевима, када постоји обавеза која не може бити призната јер се не може поуздано одмерити. За потенцијалну обавезу су потребна обелодањивања.

#### Потенцијална имовина

Када се, услед прошлих догађаја, јави потенцијална имовина чије ће постојање бити потврђено једино настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису потпуно под контролом ентитета.

Прилив економских користи или услужног потенцијала је сасвим изван.	Прилив економских користи или услужног потенцијала је вероватан, али није у потпуности изван.	Прилив економских користи или услужног потенцијала није вероватан.
Дата имовина није потенцијална (параграф 41)	Имовина се не признаје (параграф 39)	Имовина се не признаје (параграф 39)
	Захтевају се обелодањивања (параграф 105)	Не захтева се никакво обелодањивање (параграф 105)

#### Надокнаде

Очекује се да ће неке или све расходе неопходне за измирење резервисања надокнадити друга страна.

Ентитет нема обавезу за део расхода који ће надокнадити друга страна.	Обавеза за износ за који се очекује да ће надокнадити друга страна остаје на ентитету и потпуно је сигурно да ће надокнада бити примљена уколико ентитет измири резервисање	Обавеза за износ за који се очекује да ће надокнадити друга страна остаје на ентитету и није потпуно извесно да ће надокнада бити примљена уколико ентитет измири резервисање.
Ентитет нема обавезу за износ који ће бити надокнађен (параграф 67)	Надокнада се признаје као засебна имовина у извештају о финансијском стању и може бити пребијена са трошковима из извештаја о финансијском успешности. Износ који се признаје за очекивану надокнаду не превазилази дату обавезу (параграфи 63 и 64)	Очекивана надокнада се не признаје као имовина (параграф 63)
Не захтева се никакво обелодањивање	Надокнада се обелодањује заједно са износом признате надокнаде (параграф 98(ц))	Очекивана надокнада се обелодањује (параграф 98(ц)).

## **Илустративно стабло одлучивања**

*Стабло одлучивања прати МРС-ЈС 19, али није његов део.*

*Напомена: у неким случајевима није јасно да ли постоји садашња обавеза. У таквим случајевима, сматра се да прошли догађај условљава настанак садашње обавезе уколико је, имајући у виду све расположиве доказе, већа вероватноћа да садашња обавеза постоји на датум извештавања него да не постоји (параграф 23 овог стандарда).*

## Упутство за примену

*Ово упутство прати МРС-ЈС19, али није његов део.*

### Признавање

- IG1. Сви ентитети у примерима имају датум извештавања 31. децембар. У свим случајевима се претпоставља да се може извршити поуздана процена свих очекиваних одлива. У неким случајевима описане околности су могле да имају за резултат умењење вредности имовине – примери се не баве овим аспектом.
- IG2. Референце наведене у примерима указују на параграфе овог стандарда који су нарочито релевантни. Овај прилог треба тумачити у контексту целокупног текста Стандарда.
- IG3. Упућивање на “најбољу процену” односи се на износ садашње вредности, када је утицај временске вредности новца материјално значајан.

### Гаранције

- IG4. Државно одељење А производи истраживачку и спасилачку опрему за потребе државе, као и за јавну продају. При продаји одељење даје гаранције купцима за извесне производе. У складу са условима продаје, Одељење се обавезује да ће, оправком или заменом исправити производне грешке које су се појавиле у периоду од три године од датума продаје. На основу ранијег искуства, вероватно (то јест, вероватнији је настанак него ненастанак) ће бити извесних потраживања на основу гаранција.

### Анализа

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Обавезујући догађај је продаја датог производа са гаранцијом, што условљава настанак законске обавезе.

Одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења – Вероватно се односи на гаранције у целини (видети параграф 32).

### Закључак

Резервисање се признаје за најбољу процену трошкова надокнаде грешке производа према гаранцији, за производе који су продати на датум или пре датума извештавања (видети параграфе 22 и 32).

### Загађено земљиште – законски прописи који ће сигурно бити усвојени

IG5. Окружна управа поседује складиште у близини луке. Окружна управа је задржала власништво над тим земљиштем, будући да јој то земљиште може бити потребно при будућем проширењу пословања луке. У последњих десет година група пољопривредника је узела на лизинг имовину као складишни простор за пољопривредне хемијске производе. Савезна влада је објавила намеру усвајања закона о заштити природне средине, којим ће предвиђати обавезу сношења одговорности власника имовине за загађење природне средине, укључујући трошкове деконтаминације земљишта. Због тога, окружна управа уводи политике у вези са опасним хемијским материјама и почиње примену политике на своје активности и имовину. У овој фази постаје очигледно да су пољопривредне хемикалије загадиле земљиште око складишта. Окружна управа нема никакво право да тражи одштету од пољопривредника или осигуравајућег друштва, за трошкове деконтаминације. На дан 31. децембра 2001. сасвим је извесно да ће нацрт закона којим се захтева деконтаминација загађеног земљишта бити усвојен убрзо након краја године.

### Анализа

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Обавезујући догађај је загађење земљишта, будући да постоји потпуна извесност да ће се усвојити закон којим ће се захтевати чишћење.

Одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења – Вероватан.

### Закључак

Резервисање се признаје за најбољу процену трошкова чишћења (видети параграфе 22 и 30).

### Загађење и изведена обавеза

IG6. Држава има јавно објављену политику заштите животне средине у складу са којом преузима обавезу чишћења загађења која проузрокује. Држава води евиденцију спровођења ове објављене политике. У правном систему не постоји законска регулатива у вези са заштитом животне средине. Током морнаричке вежбе, услед оштећења брода дошло је до изливања знатне количине нафте. Држава је сагласна да плати трошкове хитног чишћења и да сноси трошкове процеса праћења и

помагања морским животињама и птицама.

#### **Анализа**

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Обавезујући догађај је загађење природне средине које условљава изведену обавезу, пошто је државном политиком и претходним понашањем створено оправдано очекивање да ће држава извршити чишћење загађења.

Одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења – Вероватан.

#### **Закључак**

Резервисање се признаје за најбољу процену трошкова чишћења (видети параграфе 22 и 30).

#### **Каменолом**

IG7. Држава управља каменоломом који се налази на земљишту узетом на лизинг под тржишним условима од компаније из приватног сектора. Шљунак се користи за изградњу и одржавање путева. Споразум са власницима земљишта захтева да држава доведе локацију каменолома у првобитно стање, тако што ће уклонити све објекте, извршити враћање топографског облика земљишта и заменити површински слој тла. Процентуално посматрано, 60% потенцијалних трошкова враћања у првобитно стање односи се на уклањање објеката и враћање топографског облика земљишта, а 40% настаје услед вађења шљунка. На датум извештавања објекти за каменолом су изграђени и ископавање је почело, али никакав шљунак још увек није извађен.

#### **Анализа**

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Изградња објеката и ископавање шљунка стварају законску обавезу, под условима споразума о уклањању објеката и враћању локације у првобитно стање и због тога то представља обавезујући догађај. Међутим, на датум извештавања не постоји обавеза отклањања штете која ће настати услед вађења шљунка.

Одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења – Вероватан.

#### **Закључак**

Резервисање се признаје за најбољу процену 60% потенцијалних трошкова који се односе на уклањање објеката и враћања локације у првобитно стање (видети параграф 22). Ови трошкови су укључени као део трошка изградње каменолома. 40% трошкова који настају услед вађења шљунка признају се као обавеза која се увећава вађењем шљунка.

#### **Политика рефундирања**

IG8. Државна агенција за робне резерве послује као централизована агенција за набавку и омогућава јавности да купује вишак залиха. Агенција има политику рефундирања незадовољних купаца, иако нема законску обавезу да то чини. Ова политика рефундирања је општепозната.

#### **Анализа**

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Обавезујући догађај је продаја вишка залиха, што условљава настанак изведене обавезе будући да је својим понашањем агенција створила оправдано очекивање дела купаца да ће агенција извршити рефундирање.

Одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења – Могуће је да ће одређени део робе бити враћен уз захтев за рефундирањем (видети параграф 32).

#### **Закључак**

Резервисање се признаје за најбољу процену трошкова рефундирања (видети параграфе 18 (дефиниција изведене обавезе), 22, 25 и 32).

#### **Затварање одељења – спровођење након датума извештавања**

IG9. На дан 12. децембра 2004. држава одлучује да затвори одељење државне агенције. О одлуци није обавештена ниједна страна на коју се ова одлука односи, пре датума извештавања (31. децембар 2004) и нису предузете друге активности примене ове одлуке.

### **Анализа**

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Не постоји обавезујући догађај, тако да нема никакве обавезе.

### **Закључак**

Не признаје се никакво резервисање (видети параграфе 22 и 93).

### **Финансирање одељења из спољних извора**

#### **– примена пре датума извештавања**

IG10. На дан 12. децембра 2004, држава је одлучила да се одређено државно одељење финансира из спољних извора. На дан 20. децембра 2004. држава је одобрила детаљан план спољног финансирања одељења и обавештења су прослеђена запосленима у одељењу.

### **Анализа**

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Обавезујући догађај је обавештавање запослених о одлуци, што условљава настанак изведене обавезе од тог датума, будући да ствара оправдано очекивање да ће одељење бити финансирано из спољних извора.

Одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења – Вероватан.

### **Закључак**

Резервисање се признаје на дан 31. децембра 2004, за најбољу процену трошкова спољног финансирања одељења (видети параграфе 22 и 83).

Законски прописи уградње филтера за пречишћавање ваздуха

IG11. По новом закону, од ентитета локалне управе се захтева да угради нове филтере за пречишћавање ваздуха у јавне објекте до 30. јуна 2005. Ентитет није уградио филтере за пречишћавање ваздуха.

### **Анализа**

(а) На датум извештавања 31. децембра 2004.

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Не постоји обавеза пошто није настао обавезујући догађај по основу трошкова уградње филтера за пречишћавање ваздуха или по основу казни у складу са законима.

### **Закључак**

Никако резервисање се не признаје за трошкове уградње филтера (видети параграфе 22 и 25–27).

### **Анализа**

б) На датум извештавања 31. децембра 2005.

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Још увек нема никакве обавезе у погледу трошкова уградње филтера за пречишћавање ваздуха будући да није настао обавезујући догађај (уградња филтера). Међутим, обавеза може настати у смислу плаћања казне или пенала у складу са законом, због настанка обавезујућег догађаја (неусклађеност јавних објеката са законским прописима).

Одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења – Процена вероватноће казни и пенала за неусклађеност зависи од детаља законске регулативе и строгиности режима спровођења.

### **Закључак**

Никаква резервисања се не признају за трошкове уградње филтера за пречишћавање ваздуха. Међутим, резервисања се признају за најбољу процену било које казне или пенала за које постоји вероватноћа да ће настати (видети параграфе 22 и 25–27).

### **Преквалификација кадрова**

#### **због промене система опорезивања прихода**

IG12. Држава уводи одређени број измена у систем опорезивања прихода. Услед ових измена, пореско

одељење (извештајни ентитет) ће морати да изврши преквалификацију великог дела административног особља и особља за усклађивање са прописима, како би се обезбедила континуирана усклађеност са прописима о финансијским услугама. На датум извештавања, није извршена преквалификација кадрова.

#### **Анализа**

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Не постоји обавеза будући да није дошло до обавезујућег догађаја (преквалификација).

#### **Закључак**

Никакво резервисање се не признаје (видети параграфе 22 и 25 – 27).

#### **Штетан (онерозан) уговор**

IG13. Болничка вешерница се налази у згради коју је болница (извештајни ентитет) узела на лизинг по основу пословног лизинга. Током децембра 2004. вешерница је пресељена у другу зграду. Лизинг старе зграде важи још следеће четири године: не може бити прекинут. Болница нема могућност алтернативног коришћења зграде и зграда се не може дати на подлизинг другом кориснику.

#### **Анализа**

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Обавезујући догађај је потписивање уговора о лизингу, што условљава настанак законске обавезе.

Одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења – Када лизинг постане штетан (онерозан), одлив ресурса који представљају економске користи је вероватан. (Све док лизинг не постане штетан, болница обрачунава лизинг у складу са МРС-ЈС13, *Лизинг*.)

#### **Закључак**

Резервисање се признаје за најбољу процену неизбежних плаћања лизинга (видети параграфе 13(б), 22 и 76).

#### **Појединачна гаранција**

IG14. У току 2004. окружна управа даје гаранцију за извесне позајмице предузећу из приватног сектора које уз накнаду пружа јавне услуге, а чије је финансијско стање у то време задовољавајуће. Током 2005. финансијско стање предузећа се погоршава и на дан 30. јуна 2005. предузеће подноси захтев за заштиту од својих поверилаца.

Овај уговор задовољава дефиницију уговора о финансијској гаранцији у МРС-ЈС 29, осим случајева када емитент одлучи да третира овакве уговоре као уговоре о осигурању у складу са релевантним међународним или националним стандардом који се бави уговорима о осигурању. Следи пример рачуноводствене политике која поштује захтеве у МРС-ЈС 29 за уговоре о финансијским гаранцијама у оквиру делокруга МРС-ЈС 29.

#### **Анализа**

(а) На дан 31. децембра 2004.

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Обавезујући догађај је издавање гаранције, које условљава настанак законске обавезе.

Одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења – Никакав одлив није вероватан на дан 31. децембра 2004.

#### **Закључак**

Никакво резервисање се не признаје (видети параграфе 22 и 31). Гаранција је обелодањена као потенцијална обавеза осим уколико се сваки одлив не сматра мало вероватним (видети параграфе 100 и 109).

(б) На дан 31. децембра 2005.

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Обавезујући догађај је издавање гаранције, које условљава настанак законске обавезе.

Одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења – На дан 31. децембра 2005. вероватно је да ће се захтевати одлив ресурса који

представљају економске користи или услужни потенцијал ради измирења обавезе.

#### **Закључак**

Резервисање се признаје за најбољу процену обавезе (видети параграфе 22, 31 и 109).

Напомена: Овај пример се односи на појединачну гаранцију. Уколико ентитет има портфељ сличних гаранција, он ће извршити процену укупног портфеља при утврђивању вероватноће одлива ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал (видети параграф 32). Када ентитет издаје гаранцију у замену за накнаду, приход се признаје у складу са МРС–ЈС 9, *Приходи из трансакција размене*.

#### **Судски процес**

IG15. После ручка у 2004 години, десеторо људи је умрло, вероватно услед тровања прехранбеним производима, продатим у ресторану јавног музеја (извештајни ентитет). Судски поступци су започети и захтева се одштета од ентитета, али он оспорава одговорност. До датума одобравања финансијских извештаја за годишњи период до 31. децембра 2001. за ту ставку, адвокати ентитета сматрају да ентитет вероватно неће бити проглашен одговорним. Међутим, при састављању финансијских извештаја за годишњи период до 31. децембра 2005, адвокати ентитета назначују да је у складу са развојем процеса, вероватно да ће ентитет бити одговоран.

#### **Анализа**

(а) На дан 31. децембра 2004.

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – На основу расположивих доказа у тренутку одобрења финансијских извештаја, не постоји обавеза као резултат прошлих догађања.

#### **Закључак**

Никакво резервисање се не признаје од стране музеја (видети параграфе 23 и 24). Случај се обелодањује као потенцијална обавеза, осим уколико се одлив не сматра мало вероватним (параграфи 100 и 109).

#### **Анализа**

(б) На дан 31. децембра 2005.

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – На основу расположивих доказа, не постоји садашња обавеза.

Одлив ресурса који представљају економске користи или услужни потенцијал приликом измирења – Вероватан.

#### **Закључак**

Резервисање се признаје за најбољу процену износа измирења обавезе (параграфи 22–24 и 109).

#### **Поправке и одржавање**

IG16. Нека средства захтевају, поред редовног одржавања, значајне трошкове сваких неколико година за потребе главне поправке или прераде и замене главних делова. МРС–ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема*, даје упутства за алоцирање издатака за средство на саставне делове, уколико ови делови имају различит век употребе или доносе корист на различите начине.

#### **Трошкови прераде – нема одговарајућих законских прописа**

IG17. Пећ за грејање објекти која је дата под лизинг од стране државног одељења извесном броју корисника јавног сектора, има слој унутрашње изолације који треба да се замењује сваких пет година из техничких разлога. На датум извештавања, пећ се користи већ три године.

#### **Анализа**

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Не постоји.

#### **Закључак**

Не признаје се никакво резервисање (видети параграфе 22 и 25–27).

Трошак замене обложног слоја се не признаје будући да, на датум извештавања, не постоји никаква обавеза замене облоге, независно од будућих поступака ентитета – чак и намера да се

направе издаци зависе од одлуке ентитета да ли ће наставити са коришћењем пећи, или ће се извршити замена обложног слоја. Уместо признавања резервисања, амортизацијом обложног слоја узима се у обзир потрошња истог, што значи да ће се исти амортизовати у периоду од пет година. Трошкови поновног обнављања слоја који тада настану се капитализују а потрошња сваког новог слоја се одражава амортизацијом током наредних пет година.

### **Трошкови прераде – постоје законски прописи**

IG18. Државна картографска служба по закону мора сваке три године да изврши генерални ремонт авиона које користи за ваздушно мапирање.

#### **Анализа**

Садашња обавеза као резултат прошлог обавезујућег догађаја – Не постоји.

#### **Закључак**

Не признаје се никакво резервисање (видети параграфе 22 и 25–27).

Трошкови генералног ремонта авиона се не признају као резервисање из истих разлога као и трошкови замене обложног слоја из Примера 11А. Чак и законски захтев да се изврши генерални ремонт не чини трошак ремонта обавезним, зато што не постоји никаква обавеза да се ремонт авиона изврши независно од будућих активности ентитета – ентитет може да избегне будуће издатке својим будућим поступцима, на пример продајом авиона.

### **Обелодањивања**

*Два примера обелодањивања захтеваних параграфом 98 дата су у наставку.*

#### *Гаранције*

IG19. Државно одељење надлежно за превенцију несрећа на радном месту даје гаранцију купцима при продаји сигурносних производа. Према условима гаранције, одељење преузима обавезу поправке или замене ставки које нису задовољавајуће у периоду од две године од датума продаје. На датум извештавања, признато је резервисање у износу од 60.000 новчаних јединица. Резервисање није дисконтовано, будући да утицај дисконтовања није материјално значајан. Следећа информација је обелодањена:

*Резервисање у износу од 60.000 новчаних јединица је признато за очекивана потраживања по основу гаранција за производе продате током последње три финансијске године. Очекује се да ће већи део ових расхода настати у следећој финансијској години, а да ће сви настати у периоду од две године након датума извештавања.*

#### *Трошкови деактивирања постројења*

IG20. У 2005, државно постројење за истраживања, које користи нуклерани реактор за креирање радио изотопа који се користе у медицинске сврхе, признаје резервисање за трошкове деактивирања постројења у износу од 300 милиона новчаних јединица. Процена резервисања је извршена уз претпоставку да ће се уклањање постројења извршити након 60 – 70 година. Међутим, постоји могућност да до тога неће доћи ни у периоду од 100–110 година, при чему ће садашња вредност трошкова бити значајно умањена. Обелодањени су следећи подаци:

*Резервисање у износу од 300 милиона новчаних јединица признато је за трошкове деактивирања постројења. Очекује се да ће ови трошкови настати између 2065. и 2075. године; међутим, постоји могућност да се уклањање постројења неће извршити све до 2105–2115. Уколико се трошкови одмеравају на основу претпоставке да неће настати све до 2105–2115. године, резервисање ће се умањити на 136 милиона. Резервисање је процењено коришћењем постојеће технологије, по текућим ценама, и дисконтовано коришћењем стварне дисконтне стопе од 2%.*

### **Изузеци од обелодањивања**

*У следећем примеру дато је обелодањивање захтевано параграфом 109, при чему неке од потребних информација нису дате, јер се очекује да би у значајној мери створиле предубеђење у вези са положајем ентитета.*

IG21. Државна агенција за истраживање је у спору са компанијом која тврди да је агенција за истраживање прекршила патентно право у коришћењу генетског материјала и захтева одштету у износу од 100 милиона новчаних јединица. Агенција за истраживање је признала резервисање за најбољу процену обавезе, али не обелодањује ниједну од информација које се захтевају параграфима 97 и 98 овог стандарда. Обелодањени су следећи подаци:



*Судска парница је у току против агенције у вези са спором са компанијом која тврди да је агенција прекршила патентно право и тражи одштету од 100 милиона новчаних јединица. Информације које се обично захтевају у МРС–ЈС 19, Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина, не обелодањују се јер се може очекивати да би то значајно утицало на исход судске парнице. Одбор сматра да агенција може успешно да побије тужбу.*

## Илустративни пример

Овај пример прати МРС-ЈС19, али није његов део.

### Садашња вредност резервисања

Следећи пример илуструје књижења извршена у дневној књизи при почетном признавању садашње вредности резервисања и накнадном признавању повећања садашње вредности тог резервисања.

Повећање резервисања се признаје као расход по основу камате (параграф 70).

IE1. Очекивана вредност резервисања на крају пете године је 2000 новчаних јединица. Ова очекивана вредност није коригована према ризику. Одговарајућа дисконтна стопа којом се узима у обзир ризик повезан са новчаним токовима процењена је на 12%.

IE2. У дневној књизи се ради евидентирања резервисања и промене вредности резервисања сваке године врше следећа књижења:

Крај текућег периода извештавања

дугује:	Расход	1134,85	
потражује:	Резервисање		1134,85
Крај прве године			
дугује:	Расход по основу камате	136,18	
потражује:	Резервисање		136,18
Крај друге године			
дугује:	Расход по основу камате	152,52	
потражује:	Резервисање		152,52
Крај треће године			
дугује:	Расход по основу камате	170,83	
потражује:	Резервисање		170,83
Крај четврте године			
дугује:	Расход по основу камате	191,33	
потражује:	Резервисање		191,33
Крај пете године			
дугује:	Расход по основу камате	214,29	
потражује:	Резервисање		214,29

### Калкулација:

### Увећање

Садашње време:	Садашња вредност = $2000/(1,12)^5 = 1134,85$		
Крај прве године:	Садашња вредност = $2000/(1,12)^4 = 1271,04$	136,18	
Крај друге године:	Садашња вредност = $2000/(1,12)^3 = 1423,56$	152,52	
Крај треће године:	Садашња вредност = $2000/(1,12)^2 = 1594,39$	170,83	
Крај четврте године:	Садашња вредност = $2000/(1,12)^1 = 1785,71$	191,33	
Крај пете године:	Садашња вредност = $2000/(1,12)^0 = 2000,00$	214,29	

## Поређење са IAS 37

МРС-ЈС 19 је састављен првенствено у складу са IAS 37, (ревидираном 1998. године). Основне разлике између МРС-ЈС 19 и IAS 37 су следеће:

- Додатни коментари у односу на IAS 37 су укључени у МРС-ЈС 19 ради разјашњења применљивости овог стандарда на рачуноводство ентитета јавног сектора. Нарочито, у делокругу МРС-ЈС 19 се разјашњава да се он не примењује на резервисања и потенцијалне обавезе које настају из социјалних давања која врши ентитет, а за која не добија надокнаду директно заузврат од лица које примају те користи, а која је приближно једнака вредности обезбеђене робе или пружених услуга. Међутим, уколико ентитет одабере да признаје резервисања за социјална давања, МРС-ЈС 19 у погледу овога захтева одређена обелодањивања.
- Текст писан масним словима у IAS 37 је измењен и додатни коментари у односу на IAS 37 су укључени у МРС-ЈС 19 ради разјашњења да се, у случају штетних (онерозних) уговора, садашња обавеза у нето износу, односно умањена за надокнаду, признаје као резервисање.
- У параграфу који се тиче делокруга у МРС-ЈС 19 се разјашњава да док су резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина која настају из примања запослених искључена из делокруга овог стандарда, овај стандард се, ипак, примењује на резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијалну имовину која настаје од отпремнина које су резултат реструктурирања којим се бави овај стандард.
- У МРС-ЈС 19 се користи различита терминологија, у одређеним случајевима, у односу на IAS 37. Најзначајнији примери су коришћење термина “извештај о финансијској успешности” у МРС-ЈС 19. Еквивалентан термин у IAS 37 је “биланс успеха” .
- МРС-ЈС 19 садржи дефиницију стручних термина коришћених у IAS 37 и додатну дефиницију за “извршиве уговоре”.
- Упутство за примену је измењено да би боље одражавали јавни сектор.
- МРС-ЈС 19 садржи примере који илуструју књижења у дневној књизи ради признавања промене вредности резервисања током времена, због утицаја фактора дисконтовања.