

МРС-ЈС 26 – УМАЊЕЊЕ ВРЕДНОСТИ ИМОВИНЕ КОЈА ГЕНЕРИШЕ ГОТОВИНУ

Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS) 36, „Умањење вредности имовине“ који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Делови IAS 36 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 30, First Floor, Cannon Street
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: 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“ и „Међународни рачуноводствени стандарди“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

МРС-ЈС 26 – УМАЊЕЊЕ ВРЕДНОСТИ ИМОВИНЕ КОЈА ГЕНЕРИШЕ ГОТОВИНУ

Историја МРС-ЈС

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

МРС-ЈС 26, *Умањење вредности имовине која генерише готовину*, објављен је у фебруару 2008.

Од тада, МРС-ЈС 26 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- *Побољшања МРС-ЈС 2011.* (објављена у октобру 2011.)
- *Побољшања МРС-ЈС* (објављена у јануару 2010.)
- МРС-ЈС 27, *Пољопривреда* (објављен у јануару 2010.)
- МРС-ЈС 29, *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* (објављен у јануару 2010.)
- МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина* (објављен у јануару 2010.)
- *Побољшања МРС-ЈС* (објављена у новембру 2010.)

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 26

Параграф	Врста измене	Порекло измене
Увод	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011
2	Измењен	МРС-ЈС 27, децембар 2009. МРС-ЈС 29, јануар 2010. МРС-ЈС 31, јануар 2010.
8	Измењен	МРС-ЈС 27, децембар 2009. МРС-ЈС 29, јануар 2010.
9	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
27	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
123	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
126А	Нов	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
126Б	Нов	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
126Ц	Нов	МРС-ЈС 31, јануар 2010.

Фебруар 2008.

МРС-ЈС 26 – УМАЊЕЊЕ ВРЕДНОСТИ ИМОВИНЕ КОЈА ГЕНЕРИШЕ ГОТОВИНУ

Садржај

Параграфи

Циљ

1

Делокруг	2-12	
Дефиниције	13-20	
Имовина која генерише готовину	14-18	
Амортизација	19	
Умањење вредности	20	
Идентификовање имовине чија вредност се може умањити	21-30	
Одмеравање надокнадивог износа	31-70	
Одмеравање надокнадивог износа нематеријалне имовине са неограниченим корисним веком трајања	37	
Фер вредност умањена за трошкове продаје	38-42	
Употребна вредност	43-70	
Основа за процењивање будућих токова готовине	46-51	
План процене будућих токова готовине	52-66	
Будући токови готовине у страниј валути	67	
Дисконтна стопа	68-70	
Признавање и одмеравање губитка од умањења вредности појединачног средства	71-75	
Јединице које генеришу готовину	76-97	
Идентификовање јединице која генерише готовину, а којој неко средство припада	77-84	
Надокнадиви износ и књиговодствена вредност јединице која генерише готовину	85-90	
Губитак од умањења вредности јединице која генерише готовину	91-97	
Сторнирање губитка од умањења вредности	98-111	
Сторнирање губитка од умањења вредности за појединачно средство	106-109	
Сторнирање губитка од умањења вредности за јединицу која генерише готовину	110-111	
Промена назначавања средстава	112-113	
Обелодањивање	114-125	
Обелодањивања процена коришћених при одмеравању надокнадивих износа јединица које генеришу готовину, а које садрже нематеријална средства са неограниченим корисним веком	123-125	
Датум ступања на снагу	126-127	

Додатак А: Упутство за примену

Додатак Б: Измене других МРС-ЈС

Основа за закључивање

Илустративно дрво одлучивања

Упутство за примену

Поређење са IAS 36 (2004. година)

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 26 *Умањење вредности имовине која генерише готовину* изложен је у параграфима 1-127. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС-ЈС 26 треба читати у контексту његовог циља, Основе за закључивање 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

1. Циљ овог Стандарда је прописивање поступака које ентитет примењује ради одређивања да ли је вредност средства које генерише готовину умањена и обезбеђивања да се изврши признавање губитка од умањења вредности. Стандард такође одређује када ентитет треба да сторнира губитак од умањења вредности и прописује обелодањивања.

Делокруг

2. Ентитет који припрема и презентује финансијске извештаја по обрачунској основи рачуноводства примењује овај Стандард за рачуноводствено обухватање умањења вредности средстава која генеришу готовину, осим за :

(а) залихе (видети МРС-ЈС 12, *Залихе*);

(б) средства која настају по основу уговора о изградњи (видети МРС-ЈС 11, *Уговори о изградњи*);

(ц) финансијска средства обухваћених делокругом МРС-ЈС 29, *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*;

(д) инвестиционе некретнине које се одмеравају по фер вредности (видети МРС-ЈС 16 *Инвестиционе некретнине*);

(е) некретнине, постројења и опрема која генерише готовину и одмерава се по ревалоризованом износу (видети МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема*);

(ф) одложена пореска средства (видети релевантни међународни или национални рачуноводствени стандард који се бави одложеним пореским средствима);

(г) средства која настају из примања запослених (видети МРС-ЈС 25, *Примања запослених*);

(х) нематеријалну имовину која генерише готовину и која се одмерава по ревалоризованом износу (видети МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина*);

(и) Гудвил;

(ј) биолошка средства која се односе на пољопривредне активности које се одмеравају по фер вредности умањеној за трошкове продаје (видети МРС-ЈС 27, *Пољопривреда*);

(к) одложене трошкове стицања нематеријалне имовине који настају у вези са уговорним правима осигуравајуће компаније по основу уговора о осигурању који улазе у делокруг релевантних међународних или националних рачуноводствених стандарде који се баве уговорима о осигурању; и

(л) стална средства (или групе за отуђење) класификована као средства која се држе за продају а одмеравају се по нижем износу од књиговодствене вредности и фер вредности у складу са релевантним међународним или националним рачуноводственим стандардима који се баве сталном имовином намењеном продаји и пословањима која престају;

(м) друга средства која генеришу готовину за која су рачуноводствени захтеви везани за умањење вредности садржани у другом стандарду.

3. Овај Стандард се примењује на све ентитете јавног сектора осим на јавна предузећа.

4. У Предговору међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор које је објавио IPSASB објашњено је да јавна предузећа примењују IFRS које објављује IASB. Јавна предузећа су дефинисана МРС-ЈС 1, *Презентација финансијских извештаја*.

5. Јавна предузећа примењују IAS 36, *Умањење вредности имовине*, па зато не подлежу одредбама садржаним у овом стандарду. Ентитети јавног сектора, осим јавних предузећа, која држе средства која не генеришу готовину описани у параграфу 13, примењују МРС-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину* на та средства. Ентитети јавног сектора, осим јавних предузећа, која држе средства која генеришу готовину, примењују захтеве овог стандарда.

6. У делокруг овог стандарда не улази нематеријална имовина која генерише готовину, а која се редовно ревалоризује на фер вредност. У делокруг овог стандарда улази сва друга нематеријална имовина која генерише готовину (на пример, она која се књижи по набавној вредности умањеној за акумулирану аморитизацију).

7. У делокруг овог стандарда не улази гудвил. Ентитет примењује релевантне међународне или националне рачуноводствене стандарде који се баве умањењем вредности гудвила, алоцирањем гудвила на јединице које генеришу готовину и тестирањем јединица које генеришу готовину са гудвилем на умањење вредности.

8. Овај стандард се не примењује на залихе и имовину која генерише готовину, а настаје као резултат уговора о изградњи због тога што постојећи стандарди који се примењују на ову имовину садрже захтеве за признавање и одмеравање ове имовине. Овај стандард се не примењује на одложена пореска средства, средства која се односе на примања запослених или на одложене трошкове набавке и нематеријалне имовине која настају по основу уговорног права осигуравајућег друштва. Умањење вредности тих средстава је у делокругу релевантних међународних или националних рачуноводствених стандарда. Поред тога, овај стандард се не примењује на (а) биолошка средства повезана са пољопривредном делатношћу која се одмеравају по фер вредности умањеној за трошкове продаје, и (б) стална средства (или групе за отуђење) класификована као средства која се држе за продају, а које се одмеравају по нижој од књиговодствене вредности и фер вредности умањене за трошкове продаје. МРС-ЈС 27, који се бави биолошким средствима повезаним са пољопривредним делатностима, као и релевантни међународни или национални рачуноводствени стандарди у чијем делокругу стална имовина (или групе за отуђење) која се држи за продају, садрже захтеве у вези са одмеравањем.

9. Овај стандард се не примењује на финансијска средства која улазе у делокруг МРС-ЈС 28 *Финансијски инструменти: презентација*. Умањење вредности ове имовине је обрађено у МРС-ЈС 29.

10. Овим стандардом се не захтева примена теста на умањење вредности на инвестиционе некретнине које се књиже по фер вредности у складу са МРС-ЈС 16, због тога што се према моделу фер вредности из МРС-ЈС 16, инвестиционе некретнине књиже по фер вредности на датум извештавања и свако умањење вредности се разматра приликом вршења процене.

11. Овим стандардом се не захтева примена теста на умањење вредности на имовину која генерише готовину, а која се књижи по ревалоризованим вредностима у складу са дозвољеним алтернативним поступком из МРС-ЈС 17. према дозвољеном алтернативном поступку из МРС-ЈС 17, имовина се ревалоризује довољно редовно да се осигура књижење по износу који се не разликује материјално значајно од њене фер вредности на датум извештавања и свако умањење вредности се узима у обзир приликом процене.

12. Инвестиције у:

(а) Контролисане ентитете, дефинисане у МРС-ЈС 6 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*;

(б) Придружене ентитете, дефинисане у МРС-ЈС 7 *Улагања у придружене ентитете*“; и

(ц) Заједничке подухвате дефинисане у МРС-ЈС 8 *Учешћа у заједничким подухватима*;

су финансијска средства која су искључена из делокруга МРС-ЈС 29. Када се такве инвестиције класификују као имовина која генерише готовину, обрађују се у оквиру овог стандарда. Када оваква имовина има природу имовина која не генерише готовину, обрађује се у МРС-ЈС 21.

Дефиниције

13 У овом стандарду се користе следећи термини са дефинисаним значењима:

Јединица која генерише готовину је најмања препознатљива група средстава која се држе са примарним циљем генерисања прилива готовине који је у највећој мери независан од прилива готовине других средстава или група средстава.

Надокнадиви износ је виши од следећа два износа: фер вредност имовине која генерише готовину умањена за трошкове продаје или њена употребна вредност.

Употребна вредност средства које генерише готовину је садашња вредност процењених будућих токова готовине, који се очекују од континуираног коришћења средства и од његове продаје на крају корисног века трајања.

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.

Имовина која генерише готовину

14. Имовина која генерише готовину је имовина која се држи у циљу генерисања комерцијалног приноса. Имовина генерише комерцијални принос када се користи на начин који је доследан начину прихваћеном у профитном ентитету. Држање имовине у циљу генерисања “комерцијалног приноса” указује на то да ентитет намерава да (а) генерише позитивне приливе готовине од имовине (или јединице која генерише готовине, а чији је део та имовина) и (б) оствари комерцијални принос који одражава ризик држања средства. Имовина може да се држи са примарним циљем генерисања комерцијалног приноса иако не испуњава тај циљ током одређеног периода извештавања. Са друге

стране, имовина може да буде имовина која не генерише готовину, а да притом у погледу приноса буде на „преломној тачки“ или да чак генерише комерцијални принос у одређеном периоду извештавања. Осим ако је другачије назначено, термин имовина у следећим параграфима се односи на имовину која не генерише готовину.

15. Постоји низ околности у којима ентитети јавног сектора могу да држе имовину са примарним циљем генерисања комерцијалног приноса, иако се већина имовине не држи за ту сврху. На пример, болница може да одвоји једну зграду за пацијенте који плаћају. Имовина ентитета јавног сектора која генерише готовину може да послује у односу на имовину тог ентитета која не генерише готовину. На пример, канцеларија за власничке исправе може да зарађује од такси за регистрацију земљишта независно од министарства надлежног за земљиште.

16. У одређеним случајевима, имовина може генерисати токове готовине иако се примарно држи за потребе пружања услуга. На пример, фабрика за прераду отпада се користи како би се омогућило безбедно одлагање медицинског отпада који настаје у државним болницама, али фабрика прерађује и мале количине медицинског отпада из приватних болница на комерцијалној основи. Прерада медицинског отпада из приватних болница је споредна активност фабрике, па имовина која генерише готовину не може да се разликује од имовине која не генерише готовину.

17. У другим случајевима, имовина може да генерише токове готовине и да се у исто време користи у друге сврхе. На пример, у једној државној болници има десет одељења, од којих се девет користи за пацијенте који плаћају на комерцијалној основи, а десето за пацијенте који не плаћају. Пацијенти из обе врсте одељења користе услуге других болничких одељења (на пример, операционе сале). Степен у којем се имовина држи с циљем генерисања комерцијалног приноса треба да се узме у обзир приликом доношења одлуке да ли ентитет треба да примењује одредбе овог Стандарда или МРС-ЈС 21. Ако је, као у овом примеру, имовина која не генерише готовину занемарљив део пословне целине, ентитет примењује овај стандард уместо МРС-ЈС 21.

18. У неким случајевима, може да не буде сасвим јасно да ли је примарни циљ држања имовине генерисање комерцијалног приноса. У таквим случајевима, неопходно је да се процени значај новчаних токова. Може бити тешко одредити да ли је степен у ком имовина генерише токове готовине толико значајан да може да се примени овај стандард, а не МСРЈС 21. Потребно је просуђивање да се утврди који ће стандард да се примени. Ентитет ствара критеријуме тако да то просуђивање буде доследно усклађено са дефиницијом имовине која генерише готовину и имовине која не генерише готовину, као и са повезаним упутствима у параграфима 14-17. Параграф 114 захтева од ентитета да обелодани критеријуме коришћене у овом просуђивању. Међутим, имајући у виду опште циљеве већине ентитета јавног сектора, осим јавних предузећа, можемо да претпоставимо да имовина коју држе не генерише готовину па се, самим тим, примењује МРС-ЈС 21.

Амортизација

19 Амортизација је систематска алокација износа који се амортизује током века трајања средства. У случају нематеријалне имовине, генерално се користи термин амортизација уместо депресијације. Оба термина имају исто значење.

Умањење вредности

20. У овом стандарду се “умањење вредности” дефинише као губитак будућих економских користи или услужног потенцијала имовине, изнад систематског признавања губитка будућих економских користи или услужног потенцијала имовине кроз амортизацију. Умањење вредности, дакле одражава умањење користи имовине за ентитет који је контролише. На пример, ентитет може да поседује јавну гаражу која тренутно ради са 25 процента капацитета. Држи се у комерцијалне сврхе и руководство је проценило да се комерцијална стопа приноса остварује када се користи 75 процената капацитета или више. Смањење употребе није било праћено значајним порастом цене услуга паркирања. Сматра се да је вредност имовине умањена пошто књиговодствена вредност превазилази надокнадиву вредност.

Идентификовање имовине чија вредност се може умањити

21 Вредност имовине је умањена када је књиговодствена вредност имовине већа од надокнадивог износа. У параграфима 25-27 наведене су одређене назнаке могућег губитка од умањења вредности. Ако је присутна било која од тих назнака, од ентитета се захтева да изврши формалну процену надокнадивог износа. Осим у случајевима описаним у параграфу 23, овим стандардом се од ентитета захтева да изврши формалну процену надокнадивог износа ако није присутна никаква назнака да је дошло до губитка од умањења вредности.

22. Ентитет на сваки датум извештавања процењује да ли постоји назнака могућег умањења вредности имовине. Ако постоји иједна таква назнака, ентитет процењује надокнадиви износ имовине.

23. Без обзира на то да ли постоје индикације умањења вредности, ентитет тестира на годишње умањење вредности нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком или нематеријалну имовину која још увек није доступна за коришћење тако што пореди њену књиговодствену вредност са надокнадивим износом. Овај тест умањења вредности може да се врши у сваком тренутку током извештајног периода, под условом да се врши у исто време сваке године. Различита нематеријална имовина може да се тестира на умањење вредности у различито време. Међутим, ако је таква нематеријална имовина иницијално призната у току текућег извештајног периода, та нематеријална имовина се тестира на умањење вредности пре истека текућег извештајног периода.

24. Способност нематеријалне имовине да генерише будућу економску корист или потенцијал услуге довољне да поврати своју књиговодствену вредност је обично подразумева већу неизвесност пре него што је имовина доступна за коришћење него након тога. Према томе, овај Стандард захтева да ентитет тестира на умањење вредности, најмање једном годишње, књиговодствену вредност нематеријалне имовине која још увек није доступна за коришћење.

25. Приликом процењивања да ли постоји назнака могућег умањења вредности имовине, ентитет разматра барем следеће назнаке:

Екстерни изворе информација:

- (а) значајан пад тржишне вредности средства у току периода, много већи него што би се то очекивало као резултат протока времена или уобичајене употребе;
- (б) значајне промене, са негативним дејством на ентитет настале у току периода, или ће настати у блиској будућности, у технолошком, тржишном, економском или законском окружењу у коме ентитет послује, или на тржишту коме је дато средство намењено;
- (ц) пораст тржишних каматних стопа или других тржишних стопа приноса на инвестиције током периода, који ће се вероватно значајно одразити на дисконтну стопу примењену код обрачуна употребне вредности средства и значајно умањити његову надокнадиву вредност;

Интерни извори информација:

- (д) постоје расположиви докази о застарелости или физичком оштећењу средства;
 - (е) настанак значајних промена са негативним дејством на ентитет у току периода, или очекивање да ће такве промене настати у блиској будућности, у мери у којој или на начин на који се средство користи тренутно или се очекује да ће се користити у будућности. Ове промене подразумевају престанак коришћења средства, планове за обустављање или реструктурирање пословања јединице којој дато средство припада, или планове за отуђивање средства пре претходно очекиваног датума, и поновну процену корисног века трајања средстава као коначног, пре него као неограниченог;
- (еА) доношење одлуке да се заустави изградња имовине пре завршетка или док имовина још увек није у расположивом стању; и
- (ф) постојање расположивог доказа на основу интерних извештаја који указује на то да је економски učinак средства лошији, или ће бити лошији од очекиваног.

26. Списак у параграфу 25 није коначан. Ентитет може утврдити и друге назнаке могућег умањења вредности неког средства, које такође захтевају да ентитет утврди надокнадиви износ.

27. Докази из интерних извештаја, који указују на могућност умањења вредности средства, укључују и постојање следећих назнака:

- (а) токови готовине за набавку средства, или касније потребе за готовином за његово функционисање или одржавање су значајно већи од првобитно планираних;
- (б) стварни нето токови готовине, или суфицит или дефицит из пословања који се остварује од средства су значајно лошији од планираних;
- (ц) значајно опадање планираних нето токова готовине или суфицита, или значајно увећање планираног губитка, се остварују од средства; или
- (д) пословни губици у или нето одливи готовине од тог средства, када се износи за текући

период додају планираним подацима за будуће периоде.

28. Као што је назначено у параграфу 23, овај стандард захтева да се нематеријална имовина са неограниченим корисним веком трајања или нематеријална имовина која још није расположива за коришћење тестирају на умањење вредности најмање једном годишње. Осим када се примењују захтеви из параграфа 23, примењује се концепт материјалног значаја када треба утврдити да ли је потребно да се процењује надокнадиви износ за неко средство. На пример, ако претходне калкулације показују да је надокнадиви износ средства значајно већи од његове књиговодствене вредности, ентитет не мора поново да процењује надокнадиви износ тог средства, уколико нису настали догађаји који би елиминисали ту разлику. Слично томе, претходна анализа може показати да надокнадиви износ средства није осетљив на једну (или више) назнака наведених у параграфу 25.

29. Ради илустрације параграфа 28, ако су тржишне каматне стопе или друге тржишне стопе приноса на инвестиције порасле у току периода, у следећим случајевима се од ентитета не захтева да врши формалну процену надокнадивог износа неког средства:

(а) ако је мала вероватноћа да ће на дисконтну стопу, која се примењује за израчунавање употребне вредности неког средства, утицати повећање наведених тржишних стопа. На пример, повећања краткорочних каматних стопа можда неће имати значајан утицај на дисконтну стопу, која се користи за средство са дужим преосталим веком трајања.

(б) ако постоји вероватноћа да ће на дисконтну стопу која се примењује за израчунавање употребне вредности неког средства утицати повећање наведених тржишних стопа, али претходна анализа осетљивости надокнадивог износа показује да је:

(i) мала вероватноћа да ће надокнадиви износ бити значајније смањен, пошто ће будући токови готовине такође највероватније бити увећани (на пример, у неким случајевима, ентитет може бити у стању да покаже да врши кориговање прихода (углавном прихода од размене) како би компензовао повећања тржишних стопа); или

(ii) мала вероватноћа да ће смањење надокнадивог износа имати за резултат материјално значајне губитке од умањења вредности.

30. Уколико постоје назнаке да вредност неког средства може бити умањена, то може да укаже на потребу да се преостали корисни век трајања, метод амортизације или резидуална вредност средства проверавају и коригују у складу са стандардом који важи за то средство, иако се не признаје губитак од умањења вредности тог средства.

Одмеравање надокнадивог износа

31. У овом стандарду се „надокнадиви износ“ дефинише као виши од следећа два износа: фер вредности имовине, умањена за трошкове продаје, или њена употребна вредности. У параграфима 32 до 70 се излаже основа за одмеравање надокнадивог износа. У овим захтевима се користи термин „средство“, али се тај термин подједнако односи и на појединачно средство и на јединицу која генерише готовину.

32. Није увек неопходно одредити и фер вредност имовине, умањене за трошкове продаје, и њену употребну вредност. Ако је било који од ова два износа већи од књиговодствене вредности имовине, вредност имовине није умањена и није нужно проценити и други износ.

33. Утврђивање фер вредност умањене за трошкове продаје средства може бити могуће, чак и када се тим средством не тргује на активном тржишту. Међутим, понекад није могуће утврдити фер вредност умањену за трошкове продаје, јер нема основа за поуздану процену износа који се може добити продајом средства у независној трансакцији, између обавештених и вољних страна. У том случају, ентитет може користити употребну вредност средства као надокнадиву вредност.

34. Уколико нема разлога да се сматра да је употребна вредност средства значајно већа од његове фер вредности умањене за трошкове продаје, као надокнадиви износ се може узети његова фер вредност умањена за трошкове продаје. Ово је често случај код средстава која се држе ради продаје. То је због тога што се употребна вредност средства које се држи ради продаје састоји углавном од нето прихода од отуђења, пошто су будући готовински токови који настају континуираним коришћењем средства све до његовог отуђења вероватно занемарљиви.

35. Надокнадиви износ се утврђује за појединачно средство, осим када оно не генерише приливе готовине, који су у великој мери независни од других средстава или група средстава. У таквом случају, надокнадиви износ се утврђује за јединицу која генерише готовину, а којој то средство припада (видети параграфе 85–90), осим:

(а) ако је фер вредност умањена за трошкове продаје тог средства већа од његове

књиговодствене вредности; или

(б) ако је средство део јединице која генерише готовину али је у стању да само генерише токове готовине, у ком случају је употребна вредност средства приближна његовој фер вредности умањеној за трошкове продаје, а фер вредност умањена за трошкове продаје се може утврдити.

36. У неким случајевима, процене, просечне вредности и краћи обрачуни могу пружити разумну апроксимацију за детаљне прорачуне за утврђивање фер вредности умањене за трошкове продаје или употребне вредности.

Одмеравање надокнадивог износа нематеријалне имовине са неограниченим корисним веком трајања

37. Параграф 23 захтева да се нематеријална имовина са неограниченим веком трајања тестира једном годишње на умањење вредности, упоређивањем њене књиговодствене вредности са њеним надокнадивим износом, без обзира на то да ли постоји назнака умањења вредности. Међутим, најскорија детаљна калкулација надокнадивог износа из претходног периода такве имовине се може употребити за испитивање умањења вредности те имовине у текућем периоду, уколико су испуњени следећи критеријуми:

(а) ако нематеријална имовина не генерише готовинске приливе од континуиране употребе, који су у великој мери независни од оних који проистичу из осталих средстава или група средстава и стога се испитује умањење вредности као дела јединице која генерише готовину којој та имовина припада, затим имовина и обавезе које чине ту јединицу нису значајно измењени од најскорије калкулације надокнадивог износа;

(б) најскорија калкулација надокнадивог износа даје износ који значајно превазилази књиговодствену вредност средства; и

(ц) на основу анализе насталих догађаја и околности промењених од најскоријег утврђивања надокнадивог износа, мала је вероватноћа да одређени текући надокнадиви износ буде нижи од књиговодствене вредности средства.

Фер вредност умањена за трошкове продаје

38. Најбољи доказ фер вредности умањене за трошкове продаје је уговорена цена у независној трансакцији, коригована за маргиналне (додатне) трошкове који су директно приписиви отуђењу средства.

39. Ако не постоји обавезујући купопродајни уговор, али се средством тргује на активном тржишту, фер вредност умањена за трошкове продаје средства је његова тржишна цена, умањена за трошкове отуђења. Одговарајућа тржишна цена је обично стварно понуђена цена. Када стварно понуђена цена није расположива, цена последње трансакције може пружити основу за процену фер вредности умањене за трошкове продаје, под условом да се економски услови нису значајно променили од датума последње трансакције и датума процене.

40. Ако не постоји обавезујући купопродајни уговор, нити активно тржиште за дато средство, фер вредност умањена за трошкове продаје се заснива на најбољој расположивој информацији, која одражава износ који ентитет може на датум извештавања остварити продајом тог средства у независној трансакцији између обавештених, вољних страна умањен за трошкове отуђивања. При утврђивању овог износа, ентитет узима у обзир исход скоријих трансакција за слична средства у истој делатности. Фер вредност умањена за трошкове продаје не одражава принудну продају.

41. Трошкови отуђивања, осим оних који су већ признати као обавезе, одузимају се при утврђивању фер вредности умањене за трошкове продаје. Примери таквих трошкова су законом прописани трошкови, административне таксе и слични трансакционе таксе, трошкови уклањања средства и директни маргинални (додатни) трошкови везани за довођење средства у стање у коме се може продати. Међутим, отпремнине и трошкови везани за смањење или реорганизацију предузећа након отуђивања средства, не представљају директне маргиналне (додатне) трошкове отуђивања средства.

42. Понекад, отуђивање средства захтева од купца да преузме и одређену обавезу, а само једна фер вредност умањена за трошкове продаје је расположива збирно и за то средство и за одговарајућу обавезу. Параграф 89 објашњава како се поступа у таквим случајевима.

Употребна вредност

43. Калкулација употребне вредности једног средства треба да одражава следеће елементе:

(а) процену будућих токова готовине које ентитет очекује да ће добити од средства;

(б) очекивања могућих осцилација вредности или динамике тих будућих токова готовине;

- (ц) временску вредност новца, приказану путем текуће безризичне тржишне каматне стопе;**
- (д) цену неизвесности својствене средству; и**
- (е) друге факторе, као што је неликвидност, коју ће учесници на тржишту одражавати одређивањем цена будућих токова готовине које ентитет очекује да ће остварити употребом тог средства.**

44. Процењивање употребне вредности средства укључује следеће кораке:

- (а) процењивање будућих готовинских прилива и одлива, који ће настати по основу континуираног коришћења средства и његовог коначног отуђења; и
- (б) примењивање одговарајуће дисконтне стопе на те будуће готовинске токове.

45. Елементи утврђени у параграфу 43(б), (д) и (е) могу се одражавати или као кориговања будућих токова готовине или као кориговања дисконтне стопе. Ма који приступ ентитет изабере за одражавање очекивања могућим варирања вредности и времена будућих токова готовине, резултат је да се одражава очекивана садашња вредност будућих токова готовине, нпр. пондерисани просек свих могућих исхода. Упутство за примену пружа додатна упутства за коришћење технике садашње вредности у одмеравању употребне вредности неког средства.

Основа за процењивање будућих токова готовине

46. **При одмеравању употребне вредности ентитет:**

- (а) заснива пројекције токова готовине на разумним и документованим претпоставкама које представљају најбољу процену руководства у вези са скупом економских услова, који ће постојати током преосталог корисног века трајања средства. Већи значај се даје екстерним доказима;**
- (б) заснива пројекције токова готовине на најновијим буџетима/прогнозама које је руководство одобрило, али треба да искључи сваку процену будућих прилива и одлива готовине по основу будућих реструктурирања или побољшања и повећања учинка средства. Пројекције засноване на овим буџетима/прогнозама обухватају период од највише пет година, осим ако се не може оправдати дужи временски период; и**
- (ц) процени пројекције токова готовине после периода обухваћених последњим буџетима/прогнозама екстраполацијом пројекција заснованих на буџетима/прогнозама, коришћењем стабилне или опадајуће стопе раста за наредне године, осим ако се растућа стопа не може оправдати. Ова стопа раста не треба да буде већа од дугорочне просечне стопе раста за производе, делатности, земљу или земље у којима ентитет послује, или за тржиште на коме се средство користи, осим ако се не може оправдати већа стопа.**

47. Руководство процењује рационалност претпоставки на којима се заснивају текуће пројекције токова готовине, испитујући узроке разлика између претходних пројекција токова готовине и стварних токова готовине. Руководство се стара да су претпоставке на којима се заснивају његове текуће пројекције токова готовине доследне стварним прошлим исходима, под условом да ефекти каснијих догађаја или околности које нису постојале кад су ти стварни готовински токови генерисани то омогућавају.

48. Детаљни, експлицитни и поуздани финансијски буџети/прогнозе будућих токова готовине за периоде дуже од пет година обично нису расположиви. Из тог разлога, процене будућих токова готовине које врши руководство, засноване су на најновијим буџетима/прогнозама за период од највише пет година. Руководство може користити пројекције токова готовине засноване на финансијским буџетима/прогнозама за период дужи од пет година, ако је уверено да су те пројекције поуздане и ако, на основу ранијег искуства, може доказати своју способност да тачно прогнозира готовинске токове за дужи временски период.

49. Пројекције токова готовине до краја корисног века трајања средства се врше екстраполацијом пројекција токова готовине заснованих на финансијским буџетима/прогнозама, применом стопе раста за наредне године. Ова стопа је стабилна или опадајућа, сем када се пораст стопе поклапа са објективним информацијама о животном циклусу производа или привредне гране. Ако је то примерено, стопа раста је нула или негативна.

50. Када су услови повољни, конкуренти ће вероватно ући на тржиште и ограничити раст. Према

томе, ентитети ће имати потешкоће да премаше просечну стопу раста из претходног периода у дужем периоду (рецимо, двадесет година) за производе, привредне гране, земљу или земље у којима ентитет послује, или за тржиште на коме се средство користи.

51. При коришћењу информација из финансијских буџета/прогноза, ентитет разматра да ли те информације одражавају разумне и документоване претпоставке и да ли представљају најбољу процену руководства о скупу економских услова који ће постојати у току преосталог корисног века трајања средства.

План процене будућих токова готовине

52. Процене будућих токова готовине обухватају:

- (а) пројекције прилива готовине по основу континуиране употребе средстава;**
- (б) пројекције одлива готовине до којих нужно долази ради генерисања прилива готовине по основу континуиране употребе средстава (укључујући одливе готовине ради припреме средства за употребу) и који се директно могу приписати, или алоцирати оправдано и конзистентно, том средству; и**
- (ц) евентуалне нето токове готовине, која ће бити примљена (или исплаћена) по основу отуђења средства на крају његовог корисног века трајања.**

53. Процене будућих токова готовине и дисконтна стопа одражавају конзистентне претпоставке о расту цена који се може приписати општој инфлацији. Због тога, ако дисконтна стопа обухвата ефекат раста цена који се може приписати општој инфлацији, будући готовински токови се процењују у номиналним вредностима. Ако дисконтна стопа искључује ефекат раста цена који се може приписати општој инфлацији, будући готовински токови се процењују у реалним вредностима (али укључују будући раст или пад конкретних цена).

54. Пројекције одлива готовине обухватају пројекције свакодневног сервисирања средстава као и будуће опште трошкове који се могу директно приписати или алоцирати, оправдано и конзистентно, коришћењу датог средства.

55. Када књиговодствена вредност још увек не укључује све одливе готовине до којих ће доћи пре него што дато средство буде спремно за коришћење или продају, процена будућих одлива готовине обухвата и процену осталих будућих одлива готовине који се очекују, пре него што то средство буде спремно за коришћење или продају. На пример, ово је случај код објеката у изградњи или код развојних пројеката који нису завршени.

56. Да би се избегло дупло рачунање, процене будућих токова готовине не укључују:

- (а) приливе готовине од средстава која генеришу приливе готовине који су великим делом независни од прилива готовине по основу средства за која се врши процена (на пример, финансијска средства као што су потраживања); и
- (б) одливе готовине по основу обавеза које су већ признате као обавезе (на пример, дуговања добављачима, пензије или резервисања).

57. Будући токови готовине за средство се процењују у његовом тренутном стању. Процене будућих токова готовине се не укључују у процењене будуће готовинске приливе или одливе за које се очекује да ће настати по основу:

- (а) будућег реструктурирања за које ентитет још није преузео обавезу; или**
- (б) унапређења или повећања учинка средства.**

58. Пошто се будући готовински токови за дато средство процењују у његовом тренутном, употребна вредност не одражава:

- (а) будуће одливе готовине или релевантне уштеде трошкова (на пример, смањење трошкова за запослене) или користи које се очекују да ће настати из будућег реструктурирања за које ентитет још није преузео обавезу; или
- (б) будуће одливе готовине који ће побољшати или повећати учинак средства или одговарајући прилив готовине који се очекују од таквих одлива.

59. Реструктурирање представља програм који (а) руководство планира и контролише и (б) који значајно мења, било обим пословања на који се ентитет обавезао или начин на који се то пословање води. МРС-ЈС 37, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, садржи упутства која

појашњавају када се ентитет обавезује на реструктурирање.

60. Када се ентитет обавезе на реструктурирање, овај процес ће вероватно утицати на нека средства. Када се ентитет обавезао на реструктурирање:

(а) његове процене будућих приливи и одлива готовине за сврхе одређивања употребне вредности одражавају уштеде трошкова и друге користи од реструктурирања (на основу последњих финансијских буџета/прогноза које је руководство одобрило); и

(б) његове процене будућих одлива готовине по основу реструктурирања се укључују у резервисања за реструктурирање у складу са МРС-ЈС 19.

61. Све док ентитет нема одлив готовине којим се унапређује или повећава учинак датог средства, процене будућих токова готовине не обухватају процењене будуће приливе готовине за које се очекује да ће настати по основу пораста економских користи повезаних са тим одливом готовине.

62. Процене будућих токова готовине обухватају будуће одливе готовине који су неопходне за одржавање нивоа економских користи које се очекују од средства у његовом садашњем стању. Кад јединица која генерише готовину садржи средства са различитим процењеним корисним веком трајања, а притом су сва средства од суштинске важности за текуће пословање те јединице, замена средстава са краћим корисним веком се сматра делом свакодневног сервисирања те јединице кад се врши процена будућих токова готовине везаних за ту јединицу. Слично томе, кад само једно средство садржи компоненте са различитим процењеним корисним вековима трајања, замена тих компонената са краћим корисним веком сматра се делом свакодневног сервисирања тог средства кад се врши процена будућих токова готовине које генерише средство.

63. Процене будућих токова готовине не обухватају:

(а) приливе или одливе готовине од финансијских активности; или

(б) приливе или плаћања по основу пореза на добитак.

64. Процењени будући токови готовине одражавају претпоставке које су конзистентне са начином утврђивања дисконтне стопе. У супротном, ефекат неких претпоставки ће се рачунати два пута или ће се занемарити. Пошто се временска вредност новца сматра есконтовањем процењених будућих токова готовине, ови готовински токови не обухватају готовинске приливе или одливе настале од финансијских активности. Слично томе, пошто се дисконтна стопа утврђује на основици пре опорезивања, будући токови готовине се такође утврђују на основици пре опорезивања.

65. Процена нето токова готовине која ће бити примљена (или исплаћена) по основу отуђења средства на крају његовог корисног века трајања треба да представља износ који ентитет очекује да оствари од продаје тог средства у независној трансакцији између обавештених, вољних страна, по одбитку процењених трошкова продаје.

66. Процена нето токова готовине која ће бити примљена (или исплаћена) за отуђење средства на крају његовог корисног века трајања утврђује се на сличан начин као и фер вредност умањена за трошкове продаје средства, осим што, при процењивању тих нето токова готовине:

(а) ентитет користи преовлађујуће цене на дан процене за слична средства којима је истекао користан век трајања и која су коришћена под сличним условима под којима ће и дато средство бити коришћено; и

(б) ентитет коригује те цене за ефекте и будућег раста цена услед опште инфлације и будућег раста или пада конкретних цена. Међутим, ако процене будућих токова готовине по основу континуираног коришћења средства и дисконтна стопа не укључују ефекте опште инфлације, и ентитет искључује ове ефекте из процене нето токова готовине приликом отуђења.

Будући токови готовине у страниј валути

67. Будући токови готовине се процењују у оној валути у којој ће бити генерисани, а онда се дисконтују, применом дисконтне стопе која је одговарајућа за ту валуту. Ентитет прерачунава садашњу вредност применом спот девизног курса на дан обрачуна употребне вредности.

Дисконтна стопа

68. Дисконтна стопа (стопе) је стопа (или стопе) пре опорезивања, која одражава текуће тржишне процене:

(а) временске вредности новца, представљене текућом безризичном тржишном каматном стопом; и

(б) ризика специфичних за средство за које будуће процене токова готовине нису кориговане.

69. Стопа која одражава текуће тржишне процене временске вредности новца и ризика специфичних за дато средство, представља принос који би инвеститори захтевали када би требало да изаберу инвестицију која ће генерисати токове готовине у износима, времену и са профилем ризика једнаким оном, који ентитет очекује да потиче од датог средства. Ова стопа се процењује на основу стопе по којој се обављају текуће тржишне трансакције за слична средства. Међутим, дисконтна стопа (стопе) која се користи за одмеравање употребне вредности средства не одражава ризике за које су будуће процене токова готовине већ кориговане. У супротном, ефекат неких претпоставки ће се дупло рачунати.

70. Када стопа за специфично средство није непосредно доступна на тржишту, ентитет користи замене како би проценио дисконтне стопе. Упутство за примену садржи додатна упутства за процену дисконтне стопе у таквим околностима.

Признавање и одмеравање губитка

од умањења вредности појединачног средства

71. У параграфима 72–75 су изнети захтеви за признавањем и одмеравањем губитака од умањења вредности појединачних средстава. Признавање и одмеравање губитака од умањења вредности јединице која генерише готовину је обрађено у параграфима 76–97.

72. **Ако, и само ако, је надокнадиви износ средства мањи од његове књиговодствене вредности, књиговодствену вредност треба смањити на надокнадиви износ. То смањење представља губитак од умањења вредности.**

73. **Губитак од умањења вредности треба одмах признати у суфициту или дефициту.**

74. **Када је процењени износ губитка од умањења вредности већи од књиговодствене вредности средства на које се тај губитак односи, ентитет признаје обавезу, ако, и само ако, се то захтева неким другим Стандардом.**

75. **Након признавања губитка од умањења вредности, трошкови амортизације средства се коригују у будућим периодима, како би се систематски, у току преосталог корисног века трајања, алоцирала ревидирана књиговодствена вредност средства, умањена за (евентуалну) резидуалну вредност.**

Јединице које генеришу готовину

76. У параграфима 77–97 изнети су захтеви за идентификовањем јединице која генерише готовину, а којој припада неко средство, као и за утврђивањем књиговодствене вредности јединице која генерише готовину и признавањем губитака од умањења вредности.

Идентификовање јединице која генерише готовину, а којој неко средство припада

77. **Ако постоји било каква назнака да је вредност неког средства умањена, надокнадива вредност се процењује за појединачно средство. Уколико није могуће проценити надокнадиви износ појединачног средства, ентитет утврђује надокнадиви износ јединице која генерише готовину, а којој то средство припада (средство јединице која генерише готовину).**

78. Надокнадиви износ појединачног средства се не може утврдити ако:

(а) се употребна вредност неког средства не може проценити у износу приближном његовој фер вредности умањеној за трошкове продаје (на пример, када се будући токови готовине настали по основу континуираног коришћења тог средства, не могу проценити као занемарљиви); и

(б) средство не генерише приливе готовине који су великим делом независни од прилива готовине других средстава.

У таквим случајевима, употребна вредност, а самим тим и надокнадиви износ, могу се утврдити само за јединицу која генерише готовину тог средства.

79. Као што је дефинисано у параграфу 13, јединица која генерише готовину од неког средства је најмања група средстава која (а) обухвата дато средство и (б) генерише приливе готовине, који су великим делом независни од прилива готовине од других средстава или група средстава. Идентификовање јединице која генерише готовину од неког средства укључује просуђивање. Ако се надокнадиви износ појединачног средства не може утврдити, ентитет идентификује најмању групу средстава која генеришу у великој мери независне приливе готовине.

80. Готовински износи су приливи готовине и готовинских еквивалената добијених од екстерних

субјеката. Када се утврђује да ли су приливи готовине од неког средства (или групе средстава) у великој мери независни од прилива готовине од других средстава (или групе средстава), ентитет узима у обзир различите факторе, укључујући и то како руководство (а) прати пословање ентитета (на пример, по производним линијама, делатностима, појединачним локацијама, областима или регионима), или (б) како доноси одлуке о настављању или отуђењу средстава и пословања. Упутство за примену пружа примере идентификовања јединице која генерише готовину.

81. Уколико постоји активно тржиште за производе неког средства или групе средстава, то средство, или група средстава се идентификују као јединица која генерише готовину, чак и када се неки или сви производи користе интерно. Уколико је прилив готовине генерисан било којим средствима или јединицом која генерише готовину под дејством интерних трансферних цена, ентитет користи најбољу процену руководства о будућим ценама које се могу постићи у независним трансакцијама када процењује:

(а) будуће приливе готовине који се користе за утврђивање употребне вредности средства или јединице која генерише готовину; и

(б) при утврђивању будућих одлива готовине који се користе за утврђивање употребне вредности било ког другог средства или јединице која генерише готовину, а која је резултат одређивања интерних трансферних цена.

82. Чак и када се неки или сви производи неког средства или групе средстава користи у другим јединицама ентитета (на пример, међуфазни производи производног процеса), то средство или група средстава чине посебну јединицу која генерише готовину, ако ентитет може тај производ да прода на активном тржишту. То је зато што ово средство или група средстава могу да генеришу приливе готовине који би великим делом били независни од прилива готовине од других средстава или групе средстава. При коришћењу информација заснованих на финансијским буџетима/прогнозама које се односе на такву јединицу која генерише готовину или на било које друго средство или јединицу која генерише готовину на које утичу интерне трансферне цене, ентитет коригује ове информације ако интерне трансферне цене не одражавају најбољу процену руководства у вези са будућим ценама оствареним које би се могле остварити у независним трансакцијама.

83. Јединице које генеришу готовину се идентификују доследно из периода у период за исто средство или врсте средстава, осим ако промена није оправдана.

84. Ако ентитет утврди да неко средство припада јединици која генерише готовину којој није припадало у претходним периодима, или да су се врсте средстава груписаних за јединицу која генерише готовину тог средства измениле, параграф 120 захтева обелодањивања о тој јединици која генерише готовину, ако је признат, или сторниран губитак од умањења вредности те јединице.

Надокнадиви износ и књиговодствена вредност јединице која генерише готовину

85. Надокнадиви износ јединице која генерише готовину је њена фер вредност умањена за трошкове продаје, или употребна вредност, у зависности која је од њих већа. За сврхе утврђивања надокнадивог износа јединице која генерише готовину, свако средство у параграфима 31–70 тумачи се као јединица која генерише готовину.

86. Књиговодствена вредност јединице која генерише готовину се утврђује доследно начину утврђивања њене надокнадивог износа.

87. Књиговодствена вредност јединице која генерише готовину:

(а) обухвата књиговодствену вредност само оних средстава која се могу директно приписати или, оправдано и доследно алоцирати јединици која генерише готовину, а која ће генерисати будуће приливе готовине који се користе за одређивање употребне вредности те јединице; и

(б) не обухвата књиговодствену вредност признате обавезе, осим ако се надокнадиви износ јединице која генерише готовину, не може утврдити без узимања у обзир те обавезе.

То је због тога, што се фер вредност умањена за трошкове продаје и употребна вредност јединице која

генерише готовину, утврђује искључењем токова готовине који се односе на средства, која нису део јединице која генерише готовину и обавезе, које су већ признате у финансијским извештајима (видети параграфе 41 и 56).

88. Када се средства групишу ради процене надокнадивог износа, значајно је да се у јединицу која генерише готовину укључе сва средства која генеришу или се користе за генерисање релевантног тока готовине. У супротном, може изгледати да је вредност средстава јединице која генерише готовину у целости надокнадива, а да је у ствари настао губитак од умањења вредности. Илустрација дрвета одлучивања приказује дијаграм тока који показује како се третирају појединачна средства која су део јединица које генеришу готовину.

89. Може бити неопходно да се размотре неке признате обавезе, како би се утврдио надокнадиви износ јединице која генерише готовину. Ово се може догодити, ако би се отуђењем јединице која генерише готовину од купца захтевало да преузме обавезу. У овом случају, фер вредност умањена за трошкове продаје (или процењени ток готовине од крајњег отуђења) јединице која генерише готовину, представља процењену продајну цену средстава јединице која генерише готовину, заједно са обавезом, умањена за трошкове отуђења. Да би се извршило смислено поређење књиговодствене вредности јединице која генерише готовину и њеног надокнадивог износа, књиговодствена вредност обавезе се одузима приликом утврђивања, како употребне вредности јединице која генерише готовину, тако и њене књиговодствене вредности.

90. Из практичних разлога, надокнадиви износ јединице која генерише готовину се понекад утврђује након узимања у обзир средстава, која нису део јединице која генерише готовину (на пример, потраживања или друга финансијска средства) или обавеза које су већ признате (на пример, дуговања добављачима, пензије и друга резервисања). У таквим случајевима, књиговодствена вредност јединице која генерише готовину се увећава за књиговодствену вредност тих средстава, а умањује за књиговодствену вредност тих обавеза.

Губитак од умањења вредности јединице која генерише готовину

91. Губитак од умањења вредности средстава јединице које генерише готовину се признаје ако, и само ако, је надокнадиви износ јединице мањи од њене књиговодствене вредности.

Губитак од умањења вредности се алоцира тако да се смањи књиговодствена вредност средстава те јединице у сразмери са појединачном књиговодственом вредношћу сваког средства у јединици. Ова смањења књиговодствене вредности се третирају као губици од умањења вредности појединачних средстава и признају се у складу са параграфом 73.

92. При алоцирању губитка од умањења вредности у складу са параграфом 91, ентитет не смањује књиговодствену вредност средстава испод износа који је од следећих највећи:

- (а) фер вредности умањене за трошкове продаје (ако се може утврдити);
- (б) употребне вредности средстава (ако се може утврдити); и
- (ц) нуле.

Износ губитка од умањења вредности који би иначе био алоциран на дато средство, треба алоцирати на остала средства јединице која генерише готовину на пропорционалној основи.

93. Када је средство које не генерише готовину у садејству са средством које генерише готовину, сразмеран део књиговодствене вредности тог средства које не генерише готовину се алоцира на књиговодствену вредност јединице која генерише готовину пре процене надокнадивог износа јединице која генерише готовину. Књиговодствена вредност средстава које не генерише готовину одражава све губитке од умањења вредности на датум извештавања који су утврђени у складу са захтевима МРС-ЈС 21.

94. Ако се надокнадиви износ појединачног средства не може утврдити (видети параграф 78) онда се:

- (а) губитак од умањења вредности признаје за дато средство, ако је његова књиговодствена вредност већа од износа фер вредности умањене за трошкове продаје, или од износа добијеног применом поступака алокације описаних у параграфима 91-93; и
- (б) не признаје се губитак од умањења вредности неког средства, ако вредност одговарајуће јединице која генерише готовину није умањена. Ово се односи чак и на случај када је фер вредност умањена за трошкове продаје мања од књиговодствене вредности.

95. У неким случајевима, средства која не генеришу готовину доприносе јединицама које генеришу готовину. Овај Стандард захтева да, када јединица која генерише готовину и која подлеже тесту на умањење вредности садржи средство које не генерише готовину, то средство које не

генерише готовину се тестира на умањење вредности у складу са захтевима МРС-ЈС 21. Удео у књиговодственој вредности тог средства које не генерише готовину, после обављеног теста на умањење вредности, је садржан и књиговодственој вредности те јединице која генерише готовину. Овај удео одражава степен у ком услужни потенцијал средства које не генерише готовину доприноси јединици која генерише готовину. Потом се губици од умањења вредности за јединицу која генерише готовину алоцирају сразмерно на сва средства која генеришу готовину у јединици која генерише готовину, у складу са ограничењима из параграфа 92. Средство које не генерише готовину није подложно додатним губицима од умањења вредности у односу на оне који су одређени у складу са МРС-ЈС 21.

96. Када се услужни потенцијал средства реализује кроз једну или више активности које генеришу готовину, али не и кроз активности које не генеришу готовину, ентитети треба да начине повезивање са релевантним међународним и националним стандардом у чијем су делокругу такве околности.

97. Пошто се примене захтеви из параграфа 91-93, обавеза се признаје за све преостале износе губитка од умањења вредности јединице која генерише готовину, ако, и само ако, се то захтева неким другим Стандардом.

Сторнирање губитка од умањења вредности

98. У параграфима 99-105, изнети су захтеви за сторнирање губитка од умањења вредности, који је признат за неко средство или јединицу која генерише готовину у току претходних година. У тим захтевима се користи израз средство, али се тај израз подједнако односи на појединачно средство, или на јединицу која генерише готовину. Додатни захтеви изнети су за појединачно средство у параграфима 106-109 и за јединицу која генерише готовину у параграфима 110 и 111.

99. Ентитет на сваки датум извештавања процењује да ли има било каквих назнака да губитак од умањења вредности неког средства признат у претходним годинама можда више не постоји, или је можда умањен. Ако таква назнака постоји, ентитет процењује надокнадиви износ тог средства.

100. Приликом процењивања да ли постоји нека назнака да губитак од умањења вредности неког средства, осим гудвила, признат у претходним годинама можда више не постоји или је можда умањен, ентитет, као минимум, разматра следеће назнаке:

Екстерне изворе информација

(а) тржишна вредност средства је значајно порасла у току периода;

(б) значајне промене повољне за ентитет догодиле су се у току периода, или ће се догодити у блиској будућности у технолошком, тржишном, економском или законском окружењу у коме ентитет послује, или на тржишту коме је средство намењено;

(ц) тржишне каматне стопе или друге тржишне стопе приноса на инвестицију су смањене у току периода, а ова смањења ће вероватно имати утицаја на дисконтну стопу која се користи приликом обрачуна употребне вредности средства и на материјално значајно повећање његовог надокнадивог износа;

Интерне изворе информација

(д) значајне промене повољне за ентитет догодиле су се у току периода, или се очекује да ће се догодити у блиској будућности, у мери у којој, или на начин на који се средство користи, или се очекује да ће бити коришћено. Ове промене обухватају трошкове настале током периода ради побољшања или повећања учинка средстава или реструктурирања пословања коме то средство припада; и

(да) одлука да се настави са изградњом средства која је претходно заустављена пре него што је средство изграђено или пре него што је постало употребљиво; и

(е) интерни извештаји указују на постојање доказа да је економски учинак средстава бољи, или да ће бити бољи од очекиваног.

101. Назнаке о потенцијалном смањењу губитка од умањења вредности из параграфа 100, углавном одражавају назнаке о потенцијалном губитку од умањења вредности из параграфа 25.

102. Ако постоји назнака да признати губитак од умањења вредности неког средства можда више не постоји или је можда смањен, то може да укаже да је можда потребно преиспитати и кориговати (а) преостали користан век, (б) метод амортизације или (ц) резидуалну вредност средства у складу са стандардом који се примењује за то средство, чак и када губитак, због умањења његове вредности,

није сторниран.

103. Губитак од умањења вредности неког средства признат у претходним годинама треба сторнирати ако, и само ако, је дошло до промене процена које су коришћене при утврђивању надокнадивог износа тог средства, након што је губитак од умањења вредности признат последњи пут. Уколико је то случај, књиговодствену вредност средства треба повећати до његовог надокнадивог износа. То повећање представља сторнирање губитка од умањења вредности.

104. Сторнирање губитка од умањења вредности одражава повећање процењеног корисног потенцијала средства, било његовим коришћењем или продајом, након датума када је ентитет последњи пут признао губитак од умањења вредности тог средства. Од ентитета се захтева да идентификује промене процена које проузрокују повећање процењеног корисног потенцијала средства. Примери промена процена обухватају:

(а) промену основе за надокнадиви износ (тј. да ли је надокнадиви износ заснована на фер вредности умањеној за трошкове продаје или на употребној вредности);

(б) ако је надокнадиви износ заснован на употребној вредности: промену износа или времена процењених будућих токова готовине, или промену дисконтне стопе; или

(ц) ако је надокнадиви износ заснован на фер вредности умањеној за трошкове продаје: промену процене компоненти фер вредности умањене за трошкове продаје.

105. Употребна вредност неког средства може постати већа од његове књиговодствене вредности једноставно зато што се садашња вредност будућих прилива готовине повећава ако су употребна и књиговодствена вредност приближне. Међутим, услужни потенцијал тог средства није се повећао. Због тога се губитак од умањења вредности не сторнира само због протока времена (који се понекад назива "поништавање" дисконта), чак и када надокнадиви износ средства постане већи од његове књиговодствене вредности.

Сторнирање губитка од умањења вредности за појединачно средство

106. Повећана књиговодствена вредност неког средства по основу сторнирања губитка од умањења вредности, не треба да премаше књиговодствену вредност тог средства која би била утврђена (умањена за износ амортизације), да у претходним годинама није било признавања губитка од умањења његове вредности.

107. Свако повећање књиговодствене вредности неког средства изнад његове књиговодствене вредности која би била утврђена (по умањењу за износ амортизације, односно депресијације) да у претходним годинама није било признавања губитка од умањења његове вредности вредности, представља ревалоризацију. За рачуноводствено обухватање те ревалоризације ентитет поступа у складу са стандардом који важи за то средство.

108. Сторнирање губитка од умањења вредности неког средства се одмах признаје у суфициту или дефициту.

109. Након што се призна сторнирање губитка од умањења вредности, трошкови амортизације тог средства се коригује у будућим периодима, како би се ревидирана књиговодствена вредност средства, умањена за његову резидуалну вредност (ако је има), систематски алоцирала током преосталог корисног века трајања.

Сторнирање губитка од умањења вредности за јединицу која генерише готовину

110. Сторнирање губитка од умањења вредности за јединицу која генерише готовину се алоцира на средства јединице сразмерно књиговодственим вредностима тих средстава. Ова повећања књиговодствених вредности се третирају као сторнирања умањења вредности појединачних средстава и признају се у складу са параграфом 108. Ниједан део износа који је тако сторниран се не алоцира на средство које не генерише готовину а које доприноси услужном потенцијалу јединице која генерише готовину.

111. Приликом алоцирања сторнираног губитка од умањења вредности јединице која генерише готовину, у складу са параграфом 110, књиговодствена вредност неког средства се не увећава изнад нижег од следећих износа:

(а) његовог надокнадивог износа (ако се може утврдити); и

(б) његове књиговодствене вредности која би била утврђена (умањене за амортизацију) да није било признавања губитка од умањења вредности тог средства у претходним периодима.

Износ сторнираног губитка од умањења вредности, који би иначе био алоциран на неко средство, треба пропорционално алоцирати на друга средства јединице.

Промена назначавања средстава

112. Промена назначавања средства које генерише готовину у средство које не генерише готовину или обрнуто, врши се само када постоје јасни докази да је таква промена назначавања прикладна. Промена назначавања сама по себи не представља разлог да се аутоматски активира тест на умањење вредности или сторнирање губитка од умањења вредности. На наредни датум извештавања након промене назначавања, ентитет ће, као минимум, узети у обзир назнаке наведене у параграфу 25.

113. Постоје околности у којима ентитети јавног сектора могу да одлуче да је прикладно да се средство које генерише готовину назначава као средство које не генерише готовину. На пример, фабрика за прераду отпада је изграђена са примарним циљем прераде индустријског отпада по комерцијалним ценама, док се вишак капацитета користи за бесплатну прераду отпада из насеља са социјалним становима. Индустријски комплекс је недавно затворен и у будућности, на тој локацији ће такође бити изграђени социјални станови. Пошто је индустријски комплекс затворен, ентитет јавног сектора је одлучио да назначи постројење за прераду отпада као средство које не генерише готовину.

Обелодањивање

114. Ентитет обелодањује критеријуме које је створио у циљу разликовања имовине која не генерише готовину од имовине која не генерише готовину.

115. Ентитет обелодањује следеће за сваку имовинску групу:

(а) Износ губитака од умањења вредности признатих у суфициту или дефициту током датог периода и позиције у извештају о финансијској успешности у које су укључени губици од умањења вредности.

(б) Износ сторнирања губитака од умањења вредности признатих у суфициту или дефициту током датог периода и линијске ставке (линијску ставку) извештаја о финансијској успешности у којима су ти губици од умањења вредности сторнирани.

116. У неким случајевима, може да не буде сасвим јасно да ли је примарни циљ држања имовине генерисање комерцијалног приноса. Потребно је просуђивање да се утврди да ли ће да се примени овај стандард или МРС-ЈС 21. Параграф 114 захтева од ентитета да обелодани критеријуме коришћене при разликовању средства које генерише готовину од средства које не генерише готовину.

117. Групу средстава представљају средства груписана према сличној природи и коришћењу у пословању ентитета које је приказано као појединачна ставка у сврху обелодањивања у финансијским извештајима.

118. Информације које се захтевају у параграфу 115 могу се презентовати заједно са другим информацијама обелодањеним за ту класу средстава. На пример, ове информације могу бити обухваћене усклађивањем књиговодствене вредности некретнина, постројења и опреме на почетку и на крају периода, као што то захтева МРС-ЈС 17.

119. Ентитет који извештава о информацијама по сегментима у складу са МРС-ЈС 18, *Извештавање по сегментима* обелодањује следеће информације за сваки сегмент о коме ентитет извештава:

(а) Износ губитака од умањења вредности признатих у суфициту или дефициту током датог периода.

(б) Износ сторнирања губитака од умањења вредности признатих у суфициту или дефициту током датог периода.

120. Ентитет обелодањује следеће за сваки значајан губитак од умањења вредности појединачног средства или јединице која генерише готовину, признат или сторниран у току периода:

(а) догађаје и околности који су довели до признавања или сторнирања губитака од умањења вредности;

(б) износ губитка од умањења вредности који је признат или сторниран;

(ц) за средство које генерише готовину;

- (i) природу средства; и
 - (ii) извештајни сегмент коме средство припада, заснован на извештајном формату ентитета, ако ентитет извештава о информацијама по сегментима у складу са МРС-ЈС 18,
 - (д) за јединицу која генерише готовину:
 - (i) опис јединице која генерише готовину (на пример да ли је то производна линија, постројење, пословни сегмент, географска област или извештајни сегмент);
 - (ii) износ губитка од умањења вредности који је признат или сторниран према класи средстава и ако ентитет извештава о информацијама по сегментима у складу са МРС-ЈС 18, по извештајном сегменту заснованом на извештајном формату ентитета);
 - (iii) ако је груписање средстава за идентификовање јединице која генерише готовину промењено од претходне процене њеног надокнадивог износа (ако га има), опис садашњег и ранијег начина груписања средстава и разлоге за промену начина на који се јединица која генерише готовину идентификује;
 - (е) да ли је надокнадиви износ неког средства његова фер вредност умањена за трошкове продаје или његова употребна вредност;
 - (ф) ако је надокнадиви износ његова фер вредност умањена за трошкове продаје, која основа је коришћена за утврђивање фер вредности умањене за трошкове продаје (на пример, да ли је фер вредност утврђена позивањем на активно тржиште или на неки други начин);
 - (г) ако су надокнадиви износ и употребна вредност исти, које дисконтне стопе су коришћене у садашњој и у ранијој процени употребне вредности (ако је процена вршена).
121. Ентитет обелодањује следеће информације за укупне губитке услед умањења вредности и за укупна сторнирања губитака услед умањења вредности призната током периода за који нису обелодањене информације у складу са параграфом 120:
- (а) главне класе средстава на које утичу губици од умањења вредности и главне групе средстава за које је вршено сторнирање губитака од умањења вредности; и
 - (б) главни догађаји и околности који су довели до признавања или сторнирања ових губитака од умањења вредности.
122. Ентитет се подстиче да обелодани кључне претпоставке које су коришћене при утврђивању надокнадивог износа средстава у току периода. Међутим, параграф 123 захтева да ентитет обелодани информације о проценама коришћеним за мерење надокнадивог износа јединице која генерише готовину када је нематеријално средство са неодређеним корисним веком трајања укључено у књиговодствену вредност те јединице.
- Обелодањивања процена коришћених при одмеравању надокнадивих износа јединица које генеришу готовину, а које садрже нематеријална средства са неограниченим корисним веком**
123. Ентитет обелодањује податке захтеване под тачкама од (а) до (е) за сваку јединицу која генерише готовину за коју је књиговодствена вредност нематеријалног средства са неограниченим корисним веком алоцирана на ту јединицу важна у односу на укупну књиговодствену вредност нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања у ентитету:
- (а) књиговодствену вредност нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања алоцирана на јединицу;
 - (б) основу за одређивање надокнадивог износа јединице (на пример употребна вредност или фер вредност умањена за трошкове продаје);
 - (ц) ако се надокнадиви износ заснива на употребној вредности:
 - (i) опис сваке кључне претпоставке на којој је руководство засновало своје пројекције токова готовине за период обухваћен најскоријим буџетима/прогнозама. Кључне претпоставке су оне у вези са којима је надокнадиви износ јединице најосетљивији;
 - (ii) опис приступа руководства одређивању вредности додељеној(им) свакој кључној претпоставци, да ли та (те) вредност(и) одражава(ју) досадашње искуство или, ако је прикладно, да ли је(су) у сагласности са екстерним изворима информација, и ако то није случај, како и зашто се разликују од искуства или екстерних извора информација;
 - (iii) период за који је руководство пројектовало токове готовине који се заснивају на финансијским буџетима и прогнозама прихваћеним од стране руководства и, када се период дужи од пет година користи за јединицу која генерише готовину, објашњење разлога због којег је

тај дужи период оправдан;

(iv) стопа раста коришћена за екстраполацију пројекције токова готовине после периода покривеног најскоријим буџетима/прогнозама, и оправдање за коришћење било које стопе раста више од дугорочне просечне стопе раста за производе, привредне гране, државу или државе у којима послује ентитет, или за тржиште којој је јединица намењена;

(v) дисконтна(е) стопа(е) која(е) се примењује(у) на пројекције токова готовине.

(д) ако се надокнадиви износ јединице заснива на фер вредности умањеној за трошкове продаје, методологија која се употребљава при одређивању фер вредности умањене за трошкове продаје. Ако фер вредност умањена за трошкове продаје није одређена коришћењем процењене тржишне цене за јединицу, следеће информације се такође обелодањују:

(i) опис сваке кључне претпоставке на којој је руководство засновало своје одређивање фер вредности умањене за трошкове продаје. Кључне су претпоставке у вези са којима је надокнадиви износ јединице најосетљивији;

(ii) опис приступа руководства у одређивању вредности додељене(их) свакој кључној претпоставци, да ли та(те) вредност(и) одражава(ју) досадашње искуство или, ако је то прикладно, да ли је у сагласности са екстерним изворима информација, и ако то није случај, како и зашто се разликују од искуства или екстерних извора информација;

Уколико се фер вредност умањена за трошкове продаје одређује коришћењем пројекције дисконтованог тока готовине, треба обелоданити следеће информације:

(iii) период који је покривен пројектованим токовима готовине;

(iv) стопу раста која је коришћена за пројекцију токова готовине;

(v) стопе дисконтовања које су примењене на пројекцију токова готовине;

(е) ако би евентуална измена неке кључне претпоставке на којој је руководство засновало своје одређивање надокнадивог износа јединице довела до тога да књиговодствена вредност јединице буде већа од њеног надокнадивог износа:

(i) износ за који је надокнадиви износ већи од књиговодствене вредности јединице;

(ii) вредност додељена кључној претпоставци;

(iii) износ за који вредност додељена кључној претпоставци мора да се измени, након узимања у обзир било каквих последичних ефеката те измене на друге променљиве коришћене за одмеравање надокнадивог износа, ради изједначавања надокнадивог износа јединице и њене књиговодствене вредности.

124. Ако је део или цела књиговодствена вредност нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања алоциран на више јединица које генеришу готовину, и износ тако алоциран на сваку јединицу није важан у поређењу са укупном књиговодственом вредношћу нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања тог ентитета, та чињеница се обелодањује, заједно са збирном књиговодственом вредношћу нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања алоцираним на те јединице. Поред тога, ако се (а) надокнадиви износи било које од тих јединица заснивају на истој(им) кључној(им) претпоставци(кама) и (б) збирној књиговодственој вредности нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања њима алоцираним и ако су значајни у поређењу са укупном књиговодственом вредношћу нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања једног ентитета, ентитет обелодањује ту чињеницу, као и:

(а) збирну књиговодствену вредност нематеријалних средстава са неограниченим корисним вековима трајања алоцираним на те јединице;

(б) опис кључне(их) претпоставке(и);

(ц) опис приступа руководства одређивању вредности додељене(их) свакој кључној претпоставци, да ли та(те) вредност(и) одражава(ју) досадашње искуство или, ако је то прикладно, да ли је(су) у сагласности са екстерним изворима информација, и ако то није случај, како и зашто се разликују од искуства или екстерних извора информација;

(д) ако је разумно могућа измена неке кључне претпоставке узроковала да збир књиговодствених вредности јединице (или групе јединица) буде већи од збира њиховог надокнадивог износа:

(i) збир чији је надокнадиви износ већи од књиговодствене вредности збира јединице;

(ii) вредност(и) додељена(е) кључној(им) претпоставци(кама);

(iii) износ за који вредност додељена кључној претпоставци мора да се измени, након укључивања било каквих последичних ефеката те измене у друге променљиве коришћене приликом одмеравања надокнадивог износа, са циљем изједначавања надокнадивог износа агрегиране јединице са њиховим књиговодственим вредностима.

125. Најскорија детаљна калкулација извршена у претходном периоду надокнадивог износа једне јединице која генерише готовину може, сагласно параграфу 37, да буде пренета у следећи период и коришћена приликом испитивања умањења вредности те јединице у текућем периоду, под условом да су испуњени специфични критеријуми. Кад је тако, информације за ту јединицу (групу јединица) које су садржане у обелодањивањима која захтевају параграфи 123 и 124 везане су за пренету калкулацију надокнадивог износа.

Датум ступања на снагу

126. Ентитет примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. априла 2009. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за ранији период, ту чињеницу и обелодањује.

126А Параграфи 25 и 100 су измењени као последица *Побољшања МРС-ЈС* која су објављена у јануару 2010. Ентитет примењује проспективно те измене за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу на дан или после 1. јануара 2011. Ранија примена се подстиче под условом да у исто време ентитет примењује и измене параграфа 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62А, 62Б, 63, 66, и 101А у МРС-ЈС 16. Ако ентитет примењује измене за период који почиње пре 1. јануара 2011, он обелодањује ту чињеницу.

126Б Параграф 123 је измењен као последица *“Побољшања МРС-ЈС”* која су објављена у јануару 2010. Ентитет примењује те измене за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу на дан или после 1. јануара 2011. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује измене за период који почиње пре 1. јануара 2011, он обелодањује ту чињеницу.

126Ц У МРС-ЈС 31 измењен је параграф 2(х). Ентитет примењује тај амандман за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу на дан или после 1. априла 2011. Ако ентитет примењује МРС-ЈС за период који почиње пре 1. априла 2011, измене се примењују и за тај ранији период.

127. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што дефинишу МРС-ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после наведеног 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.

Додатак А

Упутство за примену

Овај додатак је саставни део МРС-ЈС 26.

Коришћење техника садашње вредности за одмеравање употребне вредности

У овом упутству се користи термин “средство” али он се подједнако примењује за групу средстава која сачињавају јединицу која генерише готовину.

Компоненте одмеравања садашње вредности

AG1. Следећи елементи заједно обухватају економске разлике између средстава која генеришу готовину:

- (а) процена будућих токова готовине, или у сложенијим случајевима, низа будућих токова готовине које ентитет очекује да ће добити од средства;
- (б) очекивања могућих варирања вредности или времена тих токова готовине;
- (ц) временска вредност новца, представљена текућом безризичном тржишном каматном стопом;
- (д) цена неизвесности својствене средству; и
- (е) други фактори који се некад не могу утврдити (као неликвидност) који ће се код учесника на тржишту одражавати у ценама будућих токова готовине које ентитет очекује да ће добити од средства.

AG2. Овај прилог разликује два начина приступања обрачуна садашње вредности, од којих се било који може користити за процену употребне вредности средства, у зависности од околности. У “традиционалном” приступу прилагођавања чинилаца од (б) до (е), описаних у параграфу А1, уграђена су у дисконтну стопу. У оквиру метода “очекиваних токова готовине”, чиниоци (б), (д) и (е) узрокују кориговања приликом израчунавања очекиваних будућих токова готовине прилагођених ризику. Било који приступ да ентитет прихвати за одражавање очекивања могућих варирања износа или времена будућих токова готовине, резултат би требало да представља очекивану садашњу вредност будућих токова готовине, нпр. пондерисани просек свих могућих исхода.

Општи принципи

AG3. Технике процене будућих токова готовине и каматних стопа разликују се од једне до друге ситуације, у зависности од околности у којима се дато средство користи. Ипак, следећи општи принципи регулишу сваку примену техника садашње вредности у одмеравању средстава:

- (а) каматне стопе које се користе при дисконтовању токова готовине треба да одражавају претпоставке конзистентне са претпоставкама коришћеним при процени токова готовине. С друге стране, ефекат неких претпоставки биће двоструко обрачунат или пак игнорисан. На пример, дисконтна стопа од 12% може се применити на уговорене токове готовине једног потраживања по основу зајма. Та стопа показује очекивања будућих неизмирења која произилазе из зајмова са специфичним особинама. Ту исту стопу од 12% не треба користити за дисконтовање очекиваних токова готовине зато што ти токови готовине већ одражавају претпоставке о будућим недостацима;
- (б) предвиђени токови готовине и дисконтне стопе треба да буду ослобођени утицаја и чинилаца који немају везе са средством о ком се ради. На пример, намерно потцењивање предвиђених токова готовине ради побољшања привидне будуће рентабилности једног средства подразумева субјективност приликом одмеравања;
- (ц) предвиђени токови готовине или дисконтне стопе треба да одражавају опсег могућих исхода, а не један једини највероватнији, минималан или максималан могући износ.

Традиционални приступ и приступ очекиваних токова готовине садашњој вредности

Традиционални приступ

AG4. При рачуноводственој примени садашње вредности обично се користи само један једини скуп процењених токова готовине и једна једина дисконта стопа, често описивана као стопа сразмерна ризику. У ствари, традиционални приступ полази од претпоставке да конвенција са једном једином дисконтном стопом може укључити сва очекивања будућих токова готовине као и одговарајућу премију за ризик. Баш зато, традиционални приступ посебно наглашава значај избора дисконтне стопе.

AG5. У неким случајевима, на пример када се упоредива средства могу уочити на тржишту, традиционални приступ се може релативно лако применити. За средства са уговорним токовима готовине, то је у складу са начином на који учесници на тржишту описују средства, као у случају обвезнице од 12 посто.

AG6. Међутим, традиционални приступ можда не обухвата на одговарајући начин нека питања сложеног одмеравања, као што је одмеравање нефинансијских средстава за које ниједно тржиште не постоји у оквиру дате или упоредиве ставке. Право тражење стопе сразмерне ризику захтева анализу најмање двеју ставки – средства које постоји на тржишту и има установљену каматну стопу и средства које се одмерава. Одговарајућа дисконтна стопа за токове готовине који се одмеравају мора се извести на основу праћене каматне стопе у том другом средству. Да би се то могло извршити, особине токова готовине другог средства морају да буду сличне токовима средства које се одмерава. Дакле, онај ко одмерава мора да уради следеће:

- (а) да идентификује скуп токова готовине који ће бити дисконтовани;
- (б) да идентификује друго средство на тржишту које поседује сличне карактеристике

токова готовине;

(ц) да упореди скупове токова готовине из двеју ставки да би био сигуран да су слични (на пример да ли су оба скупа уговорни токови готовине или је само један уговорни, а други процењени ток готовине);

(д) да процени да ли постоји елеменат једне ставке који није присутан у другом (нпр. да ли је једна мање ликвидна од друге); и

(е) да процени да ли ће се по свој прилици токови готовине понашати (на пример варирати) на истоветан начин приликом промене економских услова.

Приступ очекиваних токова готовине

A7. Приступ очекиваних токова готовине је, у неким ситуацијама, ефикаснији начин одмеравања од традиционалног приступа. Приликом развоја одмеравања, у оквиру приступа очекиваних токова готовине користе се сва очекивања могућих токова готовине уместо једног највероватнијег тока готовине. На пример, један ток готовине може износити 100 н.ј.,¹ 200 н.ј. или 300 н.ј. са вероватноћом од 10%, 60% односно 30%. Очекивани ток је 220 н.ј. Приступ очекиваног тока готовине је, дакле, различит од традиционалног приступа, по својој усмерености на директну анализу датих токова готовине и на јасније извештаје о претпоставкама коришћеним у одмеравању.

A8 Приступ очекиваног тока готовине такође допушта коришћење техника садашње вредности кад време настанка токова готовине није сигурно. На пример, ток готовине од 1000 н.ј. може се добити за једну годину, две или три са вероватноћом од 10%, 60% односно 30%. Следећи пример показује калкулацију очекиване садашње вредности у тој ситуацији.

Садашња вредност од 1.000 н.ј. за 1 год. са 5% вероватноће	952,38 н.ј. <u>10,00%</u>	95,24 н.ј.
Садашња вредност од 1.000 н.ј. за 2 год. са 5.25% вероватноће	902,73 н.ј. <u>60,00%</u>	541,64 н.ј.
Садашња вредност од 1.000 н.ј. за 3 год. са 5.50% вероватноће	851,61 н.ј. <u>30,00%</u>	255,48 н.ј.
Очекивана садашња вредност		<u>892,36 н.ј.</u>

AG9. Очекивана садашња вредност од 892,36 н.ј. разликује се од традиционалног појма најбоље процене од 902,73 н.ј. (вероватноћа од 60%). Калкулација традиционалне садашње вредности примењена у овом примеру захтева одлуку о томе који могући временски оквир токова готовине треба користити и, сходно томе, не би могла одражавати вероватноће других временских оквира. Наиме, дисконтна стопа у калкулацији традиционалне садашње

¹ У овом и другим примерима новчани износи су изражени у новчаним јединицама (н.ј.)

вредности не може одражавати неизвесност временског оквира.

AG10. Коришћење вероватноће је суштински елеменат приступа очекиваног тока готовине. Може се очекивати питање да ли приписивање вероватноће високо субјективним проценама указује на прецизност већу од стварно постојеће. Међутим, правилна примена традиционалног приступа (као што је описано у параграфу А6.) захтева иста предвиђања и исту субјективност без обезбеђивања јасног увида у обрачун у оквиру приступа очекиваног тока готовине.

AG11 Многе процене развијене у данашњој пракси већ обухватају елементе очекиваних токова готовине. Такође, рачуновође се често супротстављају потреби да одмере средство, користећи ограничене податке о вероватноћи очекиваних токова готовине. На пример, један рачуновођа се може суочити са следећим ситуацијама:

(а) процењени износ је негде између 50 н.ј. и 250 н.ј, али ниједан износ у том опсегу није вероватнији од било ког другог износа. На основу тих ограничених података, процењени очекивани ток готовине је 150 н.ј. $[(50+250)/2]$;

(б) процењени износ је негде између 50 н.ј. и 250 н.ј, и највероватнији износ је 100 н.ј. Међутим, вероватноће везане за сваки износ су непознате. На основу тих ограничених података, процењени очекивани ток готовине је 133.33 н.ј. $[(50+100+250)/3]$.

(ц) процењени износ ће бити 50 н.ј. (вероватноћа 10%), 250 н.ј. (30%) или 100 н.ј. (60%). На основу тих ограничених података, процењени очекивани ток готовине је 140 н.ј. $[(50 \times 0,10)+(250 \times 0,30)+(100 \times 0,60)]$. У сваком случају, процењени очекивани ток готовине ће највероватније донети бољу процену употребне вредности од минимума, највероватнијег или највећег могућег износа, узетих засебно.

AG12. Примена приступа очекиваног тока готовине је подложна ограничењу економичности. У неким случајевима, ентитет може имати приступ ширем опсегу података и може развити више сценарија токова готовине. У другим случајевима, ентитет можда неће моћи да развије извештаје опширније од општих извештаја о променљивости токова готовине без прављења сталног значајног трошка. Ентитет треба да уравнотежи трошкове добијања додатних ситуација и додатну поузданост коју подаци омогућавају приликом одмеравања.

AG13. Неки тврде да су технике очекиваног тока готовине неодговарајуће за одмеравање једне ставке или ставке са ограниченим бројем могућих исхода. Они дају пример средства са два могућа исхода: вероватноћом од 90% да ће ток готовине бити 10 н.ј. и вероватноћом од 10% да ће ток готовине бити 1000 н.ј. Они примећују да је очекивани ток готовине у том примеру 109 н.ј. и дају критику да резултат не представља ниједан износ који на крају може бити исплаћен.

AG14. Тврдње попут ове у претходном параграфу одражавају присутну неусаглашеност са циљем одмеравања. Ако је циљ акумулирање трошкова који ће се јавити, очекивани токови готовине можда и не дају репрезентативно прецизну процену очекиваног трошка. Међутим, овај стандард се односи на одмеравање надокнадивог износа средства. Надокнадиви износ средства у овом примеру по свој прилици неће бити 10 н.ј, иако је то

највероватнији ток готовине. Наиме, одмеравање 10 н.ј. не подразумева неизвесност токова готовине приликом одмеравања средства, већ се неизвесни ток готовине представља као извесни ток готовине. Ниједан рационални ентитет неће продати средство са таквим особинама за 10 н.ј.

Дисконтна стопа

AG15. Било који приступ да одабере ентитет за одмеравање употребне вредности средства, дисконтне стопе које се користе у дисконтовању токова готовине не треба да исказују ризике за које су процењени токови готовине кориговани. У супротном, ефекат одређених оцена биће двоструко рачунат.

AG16 Када стопа специфична за дато средство није непосредно доступна на тржишту, ентитет користи замене како би проценио дисконтне стопе. Циљ је да се процени, колико је то могуће, тржишна оцена:

- (а) временске вредности новца за периоде до краја корисног века трајања средства; и
- (б) фактора (б), (д) и (е) описаних у параграфу А1, у мери у којој ови фактори нису узроковали кориговања својих израчунавања процењених токова готовине.

A17. Као почетну тачку у вршењу такве процене, ентитет може узети у обзир следеће стопе:

- (а) пондерисану просечну цену капитала ентитета, одређену коришћењем техника као што је модел одређивања цене капиталног средства (CAPM–модел);²
- (б) инкрементална стопа задуживања ентитета; и
- (в) друге тржишне стопе задуживања.

AG18. Међутим, ове стопе се морају кориговати:

- (а) да би се исказао начин на који би тржиште оценило специфичне ризике повезане са процењеним токовима готовине средства; и
- (б) да би се искључили ризици који нису релевантни за процењене токове готовине средства или за које су процењени будући токови готовине кориговани. Треба узети у обзир ризике као што су: ризик земље, валутни ризик и ценовни ризик.

AG19. Дисконтна стопа је независна од структуре капитала ентитета и од тога начина на који је ентитет финансирао куповину средства, зато што будући токови готовине који се очекују од средства не зависе од начина на који је ентитет финансирао куповину средства.

² CAPM је енглески акроним речи: Capital Asset Pricing Model.

AG20. Параграф 68 захтева да је коришћена дисконтна стопа, стопа пре опорезивања. Према томе, када је основа за процену дисконтне стопе, стопа после опорезивања, та основа се коригује да би одразила стопу пре опорезивања.

AG21. Ентитет обично користи једну дисконтну стопу при процени употребне вредности средства. Међутим, ентитет користи засебне дисконтне стопе за различите будуће периоде када је употребна вредност осетљива на разлике у ризицима за различите временске периоде или за рочну структуру камата.

Додатак Б

Измене других МРС-ЈС

МРС-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину* је измењен на следећи начин (обрисани део текста је прецртан, а нови део је подвучен).

Параграфи 5 и 6 су измењени:

5. Ентитети у јавном сектору који држе имовину која генерише готовину дефинисану у параграфу 14 примењују ~~Међународни рачуноводствени стандард IAS 36, „Умањење вредности имовине“~~ МРС-ЈС 26, *Умањење вредности имовине која генерише готовину* на такву имовину. Ентитети у јавном сектору који држе имовину која не генерише готовину примењују захтеве овог стандарда на имовину која не генерише готовину.

6. Овај стандард из свог делокруга искључује умањење вредности имовине која се обрађује у оквиру неког другог МРС-ЈС. Јавна предузећа примењују IAS 36 и стога нису предмет одредби овог стандарда. Ентитети у јавном сектору осим јавних предузећа примењују ~~IAS 36~~ МРС-ЈС 26 на своју имовину која генерише готовину, а овај стандард примењују на имовину која не генерише готовину. У параграфима од 6 до 13 се детаљније објашњава делокруг овог стандарда.

Параграф 14 је измењен:

Имовина која генерише готовину је имовина која се држи ради генерисања са примерним циљем генерисања економског приноса.

Параграф 16 је обрисан:

~~16. Имовина која генерише готовину је имовина која се држи у циљу генерисања комерцијалног приноса. Имовина генерише комерцијални принос када се користи на начин који је доследан начину прихваћеном у профитном ентитету. Држање имовине у циљу генерисања “комерцијалног приноса” указује на то да ентитет намерава да генерише позитивне приливе готовине од имовине (или јединице која генерише готовину) и оствари комерцијални принос који одражава ризик држања средстава.~~

Додати су следећи параграфи:

16. Имовина која генерише готовину је имовина која се држи у циљу генерисања комерцијалног приноса. Имовина генерише комерцијални принос када се користи на начин који је доследан начину прихваћеном у профитном ентитету. Држање имовине у циљу генерисања “комерцијалног приноса” указује на то да ентитет намерава да генерише позитивне приливе готовине од имовине (или јединице која генерише готовину, а чији је део та имовина) и оствари комерцијални принос који одражава ризик држања средстава. Имовина може да се држи са примарним циљем генерисања комерцијалног приноса иако не испуњава тај циљ током одређеног извештајног периода. Са друге стране, имовина може да буде имовина која не генерише готовину, а да притом у погледу приноса буде на „преломној тачки“ или да чак генерише комерцијални принос у одређеном периоду извештавања. Осим ако је другачије назначено, термин имовина у следећим параграфима се односи на имовину која не генерише готовину.

17. Постоји низ околности у којима ентитети јавног сектора могу да држе имовину са примарним циљем генерисања комерцијалног приноса, иако се већина имовине не држи за ту сврху. На пример, болница може да одвоји једну зграду за пацијенте који плаћају накнаду. Имовина ентитета јавног сектора која генерише готовину може да послује у односу на имовину тог ентитета која не генерише готовину. На пример, канцеларија за власничке исправе може да зарађује од такси за регистрацију земљишта независно од министарства надлежног за земљиште.

18. У одређеним случајевима, имовина може генерисати токове готовине иако се примарно држи за потребе пружања услуга. На пример, фабрика за прераду отпада се користи како би се омогућило безбедно одлагање медицинског отпада који настаје у државним болницама, али фабрика прерађује и мале количине медицинског отпада из приватних болница на комерцијалној основи. Прерада медицинског отпада из приватних болница је споредна активност фабрике, па имовина која генерише готовину не може да се разликује од имовине

која не генерише готовину.

19. У другим случајевима, имовина може да генерише токове готовине и да се у исто време користи у друге сврхе. На пример, у једној државној болници има десет одељења, од којих се девет користи за пацијенте који плаћају на комерцијалној основи, а десето за пацијенте који не плаћају. Пацијенти из обе врсте одељења користе услуге других болничких одељења (на пример, операционе сале). Степен у којем се имовина држи с циљем генерисања комерцијалног приноса треба да се узме у обзир приликом доношења одлуке да ли ентитет треба да примењује одредбе овог Стандарда или MPC-ЈС 26. Ако је, као у овом примеру, имовина која не генерише готовину занемарљива део пословне целине, ентитет примењује MPC-ЈС 26 уместо овог стандарда.
20. У неким случајевима, може да не буде сасвим јасно да ли је примарни циљ држања имовине генерисање комерцијалног приноса. У таквим случајевима, неопходно је да се процени значај новчаних токова. Може бити тешко одредити да ли је степен у ком имовина генерише токове готовине толико значајан да може да се примени овај стандард, а не MPC-ЈС 26. Потребно је просуђивање да се утврди који ће стандард да се примени. Ентитет ствара критеријуме тако да то просуђивање буде доследно усклађено са дефиницијом имовине која генерише готовину и имовине која не генерише готовину, као и са повезаним упутствима у параграфима 16А-16Е. Параграф 67Б захтева од ентитета да обелодани критеријуме коришћене у овом просуђивању. Међутим, имајући у виду опште циљеве већине ентитета јавног сектора, осим јавних предузећа, можемо да претпоставимо да имовина коју они држе не генерише готовину па се, самим тим, примењује MPC-ЈС 21.

Параграф 71 је истакнут масним словима:

71. Промена назначавања имовине из имовине која генерише готовину у имовину која не генерише готовину или из имовине која не генерише готовину у имовину која генерише готовину се јавља само када постоје јасни докази да је таква промена назначавања прикладна. Промена назначавања, сама по себи, не покреће нужно тест на умањење вредности или сторнирање губитка од умањења вредности. Уместо тога, назнака теста на умањење вредности или сторнирања губитка од умањења вредности се јавља услед, назнака, наведених у овом стандарду, применљивих за дату имовину након њеног поновног назначавања.

Додати су следећи параграфи:

72. Постоје околности у којима ентитет јавног сектора може да одлучи да је прикладно да назначи имовину која не генерише готовину као имовину која генерише готовину. На пример, постројење за прераду отпадних вода је првенствено конструисан за прераду индустријских отпадних вода из социјалних станова, што се не наплаћује. Социјални станови су срушени, а постројење ће бити коришћено у за индустријске и малопродајне сврхе. Намера је да се, у будућности, постројење користи за прераду индустријских отпадних вода по комерцијалним ценама. У светлу ове одлуке, ентитет јавног сектора одлучује да назначи постројење за прераду отпадних вода у имовину која генеришу готовину.

72А Ентитет обелодањује критеријуме које је створио у циљу разликовања имовине која не генерише готовину од имовине која генерише готовину.

У основи за закључивање, измењени су следећи параграфи:

BC5. IAS 36 захтева од ентитета да одреди употребну вредност као садашњу вредност процењених будућних токова готовине који ће се добити од континуиране употребе дате имовине или јединице која генерише готовину и од њеног отуђења на крају века трајања. Услужни потенцијал имовине која генерише готовину се одражава њеном способношћу да генеришу будуће токове готовине. MPC-ЈС 26 се заснива на IAS 36. Захтеви из IAS 36 MPC-ЈС 26 су применљиви на имовину која генерише готовину, а коју држе ентитети из јавног сектора. Овим стандардом се од ентитета захтева да примењују IAS 36 MPC-ЈС 26 за обрачунавање умањења вредности имовине која генерише готовину у јавном сектору.

У основи за закључивање, следећи параграф је избрисан:

Ц20. — Овим стандардом се захтева да се умањење вредности имовине која генерише готовину обради у оквиру IAS 36. IAS 36 се примењује на некретнине, постројења и опрему које се књиже по ревалоризованим вредностима. Дакле овај стандард не изузима некретнине, постројења и опрему које генеришу готовину, а које се књиже по ревалоризованим вредностима из теста на умањење

~~вредности.~~

Основа за закључивање

Ова основа за закључивање прати MPC-ЈС 26 али није његов део.

Развој MPC-ЈС 26 је заснован на IASB-овој ревидираној верзији IAS 36 објављених 2004.

Увод

BC1. IPSASB-ов програм хармонизације IFRS је важан елемент програма рада IPSASB. Политика IPSASB је да се хармонизију MPC-ЈС на обрачунској основи са IFRS које је објавио IASB тамо где је то прикладно за ентитете у јавном сектору.

BC2. IPSASB је објавио MPC-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину*, у децембру 2005. MPC-ЈС 21 одређује процедуре које ентитет примењује при одређивању да ли је умањена вредност средства које не генерише готовину и утврђује како се то умањење признаје и одмерава. Већина средстава јавног сектора не генеришу готовину па је развој захтева који се односе на признавање и одмеравање резултирао одређеним бројем разлика између MPC-ЈС 21 и Међународног рачуноводственог стандарда IAS 36, *Умањење вредности имовине*.

Потреба за овим стандардом

BC3. MPC-ЈС 21 упућује кориснике на IAS 36 (а) како би утврдили да ли је умањена вредност средства које генерише готовину и (б) за рачуноводствено обухватање признавања и одмеравања свих умањења вредности. Значајно је што су захтеви и упутства која се односе на умањење вредности средстава која генеришу готовину укључени у MPC-ЈС па тако ентитети јавног сектора не морају да користе IAS 36 када ентитет поседује средства која генеришу готовину. Поред тога, постоји један број проблема у јавном сектору везаних за умањење вредности. Међу њима су:

(а) да ли некретнине, постројења и опрема која генерише готовину и који се књиговодствено воде у складу са моделом ревалоризације из MPC-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема*, треба да буду у делокругу;

(б) разликовање средстава која генеришу готовину од оних која не генеришу готовину;

(ц) назначивање средстава која генеришу готовину као средстава која не генеришу готовину и обрнуто; и

(д) третман у циљу умањења вредности средстава која не генеришу готовину у јединицама које генеришу готовину.

Искључивање Некретнина, постројења и опреме књижених по ревалоризованим износима, као и Нематеријалних средстава који се редовно ревалоризују на фер вредност из делокруга стандарда

BC4. У делокруг MPC-ЈС 21 нису укључене некретнине, постројења и опрема књижени по ревалоризованим вредностима у складу са моделом ревалоризације из MPC-ЈС 17. У Основи за закључивање у MPC-ЈС 21 стоји да IPSASB сматра да средства која се књиже по ревалоризованим вредностима у складу са моделом ревалоризације из MPC-ЈС 17 треба да се ревалоризују довољно често како би се обезбедило (а) да су књижена по вредности која се не разликује значајно од њихове фер вредности на датум извештавања и (б) да се у тој процени узима у обзир и свако умањење вредности. IPSASB је зато разматрао да ли би требало да се изврши слично изузеће из делокруга овог стандарда.

BC5. IPSASB је прихватио да су некретнине, постројења и опрема који се држе по моделу ревалоризације у делокругу IAS 36, и размотрио је став да би упутство које се односи на одређивање губитака од умањења вредности тих средстава било прикладно за ентитете јавног сектора са средствима на која се примењује модел ревалоризације. IPSASB је истакао да у IAS 36, у случајевима када је фер вредност ставке некретнине, постројења и опреме њена тржишна вредност, максимални износ губитка од умањења вредности су трошкови отуђења. У Основи за закључивање у MPC-ЈС 21 стоји да „IPSASB сматра да, у већини случајева, они неће бити материјално значајни и с практичног аспекта, није неопходно одмеравати надокнадиви износ имовине и признавати губитак од умањења вредности за трошкове отуђења имовине која не генерише имовину.“ IPSASB је узео у обзир и то да је мало вероватно да ће трошкови отуђења бити материјално значајни за средства која генеришу готовину.

BC6. За посебне средстава која генеришу готовину, када се фер вредност не изводи из тржишне вредности, IAS 36 захтева да се надокнадивост процењује кроз употребну вредност. Пошто се употребна вредност базира на пројекцији токова готовине, њен материјални значај може бити већи или мањи од књиговодствене вредности. Ова анализа је такође релевантна и за јавни сектор. Међутим, поставља се питање да ли ентитети јавног сектора држе средства посебног типа која задовољавају дефиницију средства које генерише готовину из овог стандарда.

BC7. IPSASB остаје при ставу да би било отежавајуће када би се наметнуо захтев за тестирањем на умањење вредности уз постојеће захтеве из MPC-JC 17, то јест, да се средство ревалоризује довољно често како би се обезбедило да се књижи по износу који се не разликује значајно од његове фер вредности на датум извештавања. Због тога, узимајући све поменуто у обзир, IPSASB је закључио да доследност према MPC-JC 21 треба да има предност у односу на конвергенцију са IAS 36, и да некретнине, постројења и опрема одмеравани по моделу ревалоризације из MPC-JC 17 треба да буду искључени из делокруга овог стандарда. У складу са приступом некретнинама, постројењима и опреми, нематеријална имовина која се редовно ревалоризује на фер вредност такође не улази у делокруг овог стандарда.

Искључивање гудвила из делокруга стандарда

BC8. IAS 36 садржи потпуне захтеве и упутства која се односе на (а) умањење вредности гудвила (б) алокацију гудвила на јединице које генеришу готовину и (ц) тестирање јединица које генеришу готовину са гудвилем на умањење вредности. IPSASB је разматрао да ли би гудвил требало да буде укључен у делокруг овог стандарда. IPSASB још није објавио IPSAS који се бави комбинацијама ентитета и сматра се да ће вероватно јавити одређена питања специфична за јавни сектор када дође до комбинација ентитета јавног сектора: нарочито у вези са тим да ли стицалац увек може да се идентификује у комбинацијама ентитета јавног сектора. IPSASB је закључио да гудвил не треба да буде у делокругу овог стандарда. У складу са хијерархијом изнетом у MPC-JC 3, *Рачуноводствене политике, промене у рачуноводственим проценама и грешке*, корисници се упућују на захтеве у релевантним међународним или националним стандардима који се баве умањењем вредности гудвила, алокацијом гудвила на јединице које генеришу готовину и тестирањем јединица које генеришу готовину које садрже гудвил на умањење вредности.

Разликовање јединица које генеришу готовину и јединица средстава које не генеришу готовину

BC9. IPSASB је приметио да нека имовина има особине имовине која генерише готовину и имовине која не генерише готовину. IPSASB је разматрао да ли би требало да се усвоји приступ заснован на компонентама који би омогућио да се идентификују компоненте које генеришу готовину и компоненте које не генеришу готовину и да се за њих примени различит приступ. IPSASB је одустао од оваквог приступа због односа трошкова и користи. IPSASB је закључио да имовина у јавном сектору највећим делом не генерише готовину и да је анализа услужног потенцијала најпожељнија основа за одређивање умањења вредности. Зато овај стандард садржи и обориву претпоставку у параграфу 18 према којој средства која у исто време генеришу и не генеришу готовину треба третирати као средства која не генеришу готовину.

Назнаке умањења вредности: тржишна капитализација

BC10. IPSASB је разматрао да ли су назнаке за умањење имовине која генерише готовину, које користе ентитети јавног сектора – екстерни и интерни извори информација – сличне знацама наведеним у IAS 36. IPSASB је закључио да су назнаке из IAS 36 релевантне осим у случају назнаке да је књиговодствена вредност нето средства ентитета већа од њене тржишне капитализације. IPSASB сматра да мали број ентитета јавног сектора који нису јавна предузећа емитују инструменте капитала којима се тргује на развијеним тржиштима и да ће таква назнака бити релевантна само за консолидацију јавних предузећа.

Фер вредност умањена за трошкове продаје и принудна продаја

BC11. У коментару дефиниције „фер вредности умањене за трошкове продаје“, IAS 36 наводи да „фер вредност умањена за трошкове продаје не одражава принудну продају“, али садржи и квалификацију „уколико руководство није приморано да одмах обави продају.“ MPC-JC 26 не садржи ову квалификацију у параграфу 40 зато што постоји веома мали број околности у којима ће ентитети јавног сектора, осим јавних предузећа, бити приморани да изврше тренутну продају ради одржања сталности пословања.

Промена назначавања средстава

BC12. Средство која генерише готовину може да постане средство које не генерише готовину и обрнуто. IPSASB је разматрао под којим околностима треба да се дозволи назначавање средства које генерише готовину као средства које не генерише готовину и обрнуто. IPSASB је закључио да промена

назначавања може да се изврши само у случајевима када постоје јасни докази да је тако нешто прикладно. IPSASB је такође закључио да промена назначавања сама по себи не представља разлог да се аутоматски активира тест на умањење вредности или сторнира губитак од умањења вредности. Уместо тога, на наредни датум извештавања, ентитет би требало да процени одговарајуће назнаке након промене назначавања како би се одредило да ли је тест неопходан. Ови захтеви су наведени у параграфу 112.

Јединице које генеришу готовину

BC13. Као и у IAS 36, када није могуће одредити надокнадиви износ за појединачно средство, одређују се надокнадиви износ за јединицу која генерише готовину тог средства. Јединица која генерише готовину је најмања група средстава која може да се идентификује, а која (а) генерише прилив готовине од континуиране употребе и (б) која је највећим делом независне од прилива готовине из других средстава или група средстава. IPSASB је закључио да је термин јединица која генерише готовину прикладан за средства која генеришу готовину у контексту јавног сектора.

Заједничка средства

BC14. IAS 36 садржи захтеве који се односе на заједничка средства. Заједничка средства су дефинисана у IAS 36 као „средства, осим гудвила, која доприносе будућим готовинским токовима, како посматране јединице која генерише готовину, тако и осталих јединица које генеришу готовину“, то јест, заједничко средство доприноси само јединици која генерише готовину, а не активностима које не генеришу готовину. IPSASB је разматрао да ли овај стандард треба да укључи и захтеве за заједничка средства онако како су дефинисана у IAS 36.

BC15. Примарни циљ ентитета јавног сектора који нису јавна предузећа није генерисање комерцијалног приноса. Зато IPSASB сматра да ће бити мали број ситуација у којима ће средство које заједнички користе различите активности (као што је пословна зграда) доприносити услужном потенцијалу јединице која генерише готовину, а да у исто време неће доприносити услужном потенцијалу активности које не генеришу готовину. Зато је одлучено да није неопходно дефинисати, и обезбедити захтеве за, средства корпорације у овом стандарду. Параграф 96 упућује ентитете на релевантне међународне и националне стандарде у чијем су делокругу средства која не генеришу токове готовине независно од других средстава и чине део више од једне јединице која генерише готовину, али не доприносе услужном потенцијалу активности које не генеришу готовину.

Третман средстава која не генеришу готовину

у јединицама које генеришу готовину

BC16. Вероватно ће се појавити случајеви у којима ентитети јавног сектора држе средства која не генеришу готовину и доприносе услужном потенцијалу јединица које генеришу готовину као додатак активностима које не генеришу готовину. IPSASB је разматрао приступ третману оваквим средствима која не генеришу готовину у јединицама које генеришу готовину. IPSASB се посебно бавио питањем да ли је прикладно укључити један део књиговодствене вредности средства које не генерише готовину, након обављених тестова на умањење вредности из MPC-ЈС 21, у књиговодствену вредност јединице која генерише готовину при поређењу књиговодствене вредности те јединице са њеним надокнадивим износом.

BC17. IPSASB је закључио да један део књиговодствене вредности таквог средства које не генерише готовину треба да буде укључен у књиговодствену вредност јединице која генерише готовину. Тај део треба да буде сразмеран са услужним потенцијалом који то средство доприноси јединици која генерише готовину. Ако се средство које не генерише готовину игнорише, књиговодствена вредност јединице која генерише готовину може да буде потцењена и губитак од умањења вредности непризнат. Међутим, пошто се умањење вредности средства које не генерише готовину одређује у складу са MPC-ЈС 21, вредност средства које не генерише готовину ће бити смањена на њен надокнадиви услужни износ. Према томе, додатни губитак од умањења вредности који се односи на јединицу која генерише готовину не треба да се примењује на средство које не генерише готовину. Сви губици од умањења вредности се алоцирају сразмерно књиговодственим вредностима, на средства која генеришу готовину и јединицу која генерише готовину, подложно ограничењима из параграфа 92. Овај приступ се одражава у параграфу 95.

Ревидирање MPC-ЈС 26 као резултат

IASB-овог Пројекта побољшања IFRS из 2008 године.

BC18. IPSASB је прегледао ревидиране делове MPC 36 укључене у “Побољшања IFRS” која је издао IASB у мају 2008, и начелно се сложио са разлозима IASB за измену стандарда. IPSASB је закључио да

нису постојали разлози специфични за јавни сектор који би узроковали неусвајање измена.

Илустративно дрво одлучивања

Ово дрво одлучивања прати МРС-ЈС 26, али није његов део.

У циљу једноставности и јасноће, овај дијаграм претпоставља да свако средство које је део јединице која генерише готовину доприноси услужном потенцијалу активности које не генеришу готовину.

Када средство доприноси услужном потенцијалу једној или више јединица које генеришу готовину, али не и активностима које не генеришу готовину, ентитет користи релевантне међународне и националне стандарде који се баве таквим околностима у складу са параграфом 96.

Упутство за примену

Ово упутство прати, али није део, МРС-ЈС 26.

Већина средстава које држе ентитети јавног сектора су средства која не генеришу готовину и рачуноводствено обухватање њиховог умањења вредности треба да се врши у складу са МРС-ЈС 21.

У околностима када ентитет јавног сектора држи средство с циљем генерисања комерцијалног приноса, треба да се примењују одредбе овог стандарда. Већина средстава која генеришу готовину ће се појавити у пословању владиних агенција које не задовољавају дефиницију јавног предузећа. Пример за то је јединица која производи семе и која ради на комерцијалној основи, а која је део владиног ентитета за пољопривредно истраживање.

За сврхе наведених примера, ентитет јавног сектора који није јавно предузеће предузима комерцијалне активности.

Пример 1 – Идентификација јединица које генеришу готовину

Сврха овог примера је:

- (а) да се укаже како се у различитим ситуацијама идентификују јединице које генеришу готовину; и
- (б) да се истакну неки фактори које ентитет може разматрати при идентификовању јединице која генерише готовину, а којој неко средство припада.

А – Смањење потражње које се односи на јединицу која производи само један производ

Основне чињенице

IG1. Влада поседује постројење за производњу електричне енергије. Постројење има два генератора у склопу једне централе. У текућем периоду, једна велика фабрика у тој области је затворена и потражња за енергијом је значајно смањена. Влада је, због тога, донела одлуку да угаси један од генератора.

Анализа

IG2. Појединачни генератори не генеришу токове готовине сами по себи. Зато би у одређивању умањења вредности цело постројење требало да се посматра као јединица која генерише готовину.

Б – Владино одељење за теретни авиотранспорт које изнајмљује летелицу

Основне чињенице

IG3. М је назив одељења за теретни авиотранспорт једног владиног ентитета. Поседује три летелице, писту и неколико хангара и других зграда, укључујући и постројења за снабдевање горивом и одржавање авиона. Услед смањења потражње услуга, М је изнајмило један авион ентитету приватног сектора. У складу са условима лизинга, М је обавезно да дозволи кориснику лизинга да користи писту и одговорно је за одржавање авиона.

Анализа

IG4. Због услова лизинга, изнајмљени авион не може да се посматра као средство које генерише прилив готовине који највећим делом зависе од прилива готовине од одељења М као целине. Због тога је много вероватније да је М као целина јединица која генерише готовину и којој припада авион.

Ц – Постројење за пресовање у ентитету за одлагање отпада

Основне чињенице

IG5. Општина управља ентитетом за одлагање отпада које поседује постројење за пресовање у склопу својих активности. Постројење за пресовање би могло да се прода само у старо гвожђе и не генерише прилив готовине који је у значајној мери независан од прилива готовине од других средстава које држи ентитет за одлагање отпада.

Анализа

IG6. Није могуће проценити надокнадиви износ постројења за пресовање зато што његова употребна вредност не може да се одреди и вероватно се разликује од вредности приликом

продаје у старо гвожђе. Зато ентитет процењује надокнадиви износ јединице која генерише готовину, а којој припада постројење за пресовање, то јест, ентитета за одлагање отпада као целине.

Д – Линије које користи аутобуска компанија

Основне чињенице

IG7. Државна аутобуска компанија пружа услуге по основу уговора са општином којим се захтева минимум услуга на свакој од пет посебних линија. Средства намењена свакој линији и токови готовине од сваке линије могу се идентификовати одвојено. Једна од линија послује са значајним губитком.

Анализа

IG8. Пошто ентитет нема опцију да укине неку од аутобуских линија, најнижи ниво прилива готовине, који се може идентификовати, а који је великим делом независан од прилива готовине од других средстава или група средстава, је прилив готовине генерисан од свих пет линија заједно. Јединица која генерише готовину за је аутобуска компанија као целина.

Обрачун употребне вредности и признавање губитка због умањења вредности

Основне чињенице и израчунавање употребне вредности

IG9. На почетку 20X0., Влада Р, преко свог Министарства енергетике пушта у рад електрану која је изграђена за 250 милиона н.ј.

IG10. На почетку 20X4., конкурентске електране почињу са радом, чиме се смањује приход који остварује електрана владе Р. До смањења прихода је дошло зато што се количина произведене струје смањила у односу на очекивања, а такође и због тога што су се цене електричне струје и резервних капацитета смањиле у односу на очекивања.

IG11. Смањење прихода је доказ да су економске перформансе средства лошије од очекиваних. Због тога, влада Р мора да одреди надокнадиви износ средства.

IG12. Влада Р користи праволинијски метод амортизације за двадесет година живота електране и предвиђа нулту резидуалну вредност.

IG13. Није могуће одредити фер вредност електране умањену за трошкове продаје. Због тога, надокнадивост може да се одреди само израчунавањем употребне вредности. Да би се одредила употребна вредност за електрану (видети Табелу 1), Влада Р:

(а) припрема пројекције готовинских токова добијене из најновијих финансијских буџета/прогноза за следећих пет година (године 20X5–20X9.) одобрене од стране менаџмента;

(б) процењује касније готовинске токове (године 20Y0–20Y9) на бази опадајуће стопе раста која се креће од -6 до -3 посто годишње; и

(ц) одабира дисконтну стопу од 6%, што представља стопу која одражава тренутне тржишне процене временске вредности новца и ризике специфичне за електрану Владе Р.

Признавање и одмеравање губитка од умањења вредности

IG14. Надокнадива вредност електране Владе Р је 121,1 милион н.ј..

IG15. Влада Р упоређује надокнадиву вредност електране са њеном књиговодственом вредношћу (видети Табелу 2).

IG16. Пошто је књиговодствена вредност већа од надокнадиве вредности за 78,9 милиона н.ј, губитак због умањења вредности од 78,9 милиона н.ј. се одмах признаје у суфициту или дефициту.

Табела 1 – обрачун употребне вредности електране владе Р на крају 20X4.

Година	Дугорочна стопа раста	Будући токови готовине	Фактор садашње вредности по дисконтној стопи	Дисконтовани будући токови готовине
--------	-----------------------	------------------------	--	-------------------------------------

			од 6% [§]	
20X5 (n=1)		16.8 *	0.94340	15.8
20X6		14.4 *	0.89000	12.8
20X7		14.2 *	0.83962	11.9
20X8		14.1 *	0.79209	11.2
20X9		13.9 *	0.74726	10.4
20Y0	(6%)	13.1 †	0.70496	9.2
20Y1	(6%)	12.3 †	0.66506	8.2
20Y2	(6%)	11.6 †	0.62741	7.3
20Y3	(5%)	11.0 †	0.59190	6.5
20Y4	(5%)	10.5 †	0.55839	5.9
20Y5	(5%)	10.0 †	0.52679	5.3
20Y6	(4%)	9.6 †	0.49697	4.8
20Y7	(4%)	9.2 †	0.46884	4.3
20Y8	(3%)	8.9 †	0.44230	3.9
20Y9	(3%)	8.6 †	0.41727	3.6
Употребна вредност				121.1

* На основу најбоље процене пројекција нето токова готовина коју је направило руководство.

† Засновано на екстраполацији токова новца из претходне године коришћењем опадајуће стопе раста

§ Фактор тренутне вредности се израчунава по формули $k = 1/(1+a)^n$, где је a = дисконтна стопа, а n = дисконтни период.

Табела 2. Обрачун губитка од умањења вредности електране владе Р на почетку 20X5.

Почетак 20X5. године	Укупно н.ј. (м)
Историјски трошак	250,0
Акумулирана амортизација (20X4)	(50,0)
Књиговодствена вредност	200,0
Губитак од умањења вредности	121,1
Књиговодствена вредност по умањењу за губитак	(78,9)

Сторнирање губитка због умањења вредности

Овај пример се ослања на податке за владу Р приказане у Примеру 2, са додатним подацима датим у овом примеру. У овом примеру, порески ефекти су занемарени.

Основне чињенице

IG17. До 20X6 неке конкурентске електране су затворене што значи да је негативни утицај на приход владе Р био мањи него што је било пројектовано на крају 2004. Ова позитивна промена учинила је неопходном поновну процену надокнадивог износа електране.

IG18. Обрачуни слични онима из Примера 2 показују да надокнадива вредност електране сада износи 157,7 милиона н.ј.

Сторнирање губитка због умањења вредности

IG19 Влада Р упоређује надокнадиву вредност и нето књиговодствену вредност електране и сторнира део губитка због умањења вредности претходно признатог у примеру 2.

Средство које не генерише готовину, а које доприноси јединици која генерише готовину

Основне чињенице

IG20. Јавна болница поседује и користи скенер за магнетну резонанцу првенствено за потребе одељења за пацијенте са здравственим осигурањем. Ипак, 20 процената пацијената за које се користи уређај директно плаћају ту услугу. Ови пацијенти су смештени у одвојеној згради у којој постоје собе за смештај пацијената, операциона сала и велика количина капиталне опреме која се користи искључиво за пацијенте који плаћају услуге болнице. На дан 31. децембар, 20X6,

књиговодствена вредност зграде и капиталне опреме је била 30.000 н.ј. Није могуће одредити надокнадиви износ зграде и ставки медицинских апарата на индивидуалној основи. Зато се зграда заједно са капиталном опремом сматра јединицом која генерише готовину. На дан 1. јануар, 20X6 књиговодствена вредност скенера за магнетну резонанцу је била 3.000 н.ј. Трошак амортизације од 600 н.ј. се признаје за скенер на дан 31. децембар 20X6. Пошто је дошло до значајног технолошког напретка у овој области, скенер је тестиран на умањење вредности на дан 31 децембар, 20X6 и одређено је умањење вредности од 400 н.ј. тако даје књиговодствена вредност скенера на дан 31 децембар, 20X6 2,000 н.ј.

Одређивање надокнадивог износа јединице која генерише готовину

IG21. Током године, дошло је до значајног смањења броја пацијената који плаћају услуге у болници. Јединица која генерише готовину је зато тестирана на умањење вредности. Надокнадиви износ јединице која генерише готовину, заснован на употребној вредности, је процењен на 27.400 н.ј. 20 посто ревидиране књиговодствене вредности скенера (4.000 н.ј.) је алоциран на књиговодствену вредност јединице која генерише готовину пре одређивања губитка због умањења вредности (3.000 н.ј.). Губитак због умањења вредности се алоцира сразмерно на зграду и капиталну опрему, на основу њихове књиговодствене вредности. Није алоциран додатни губитак због умањења вредности за скенер пошто је губитак због умањења вредности већ одређен у складу са захтевима MPC-JC 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину.*

Укључивање признатих обавеза у обрачун надокнадивог износа јединице која генерише готовину

Основне чињенице

IG22. Општина управља депонијом и у обавези је да по завршетку коришћења локацију врати у првобитно стање. Трошкови враћања у првобитно стање укључују замену горњег слоја који је морао да се уклони пре него што је депонија почела са радом. Резервисање за трошкове замене горњег слоја земљишта је признато одмах по скидању горњег слоја. Резервисани износ је признат као део вредности локације и амортизован је током корисног века локације. Књиговодствена вредност резервисања за трошкове повраћаја у првобитно стање је 500 н.ј. што је једнако тренутној вредности трошкова повраћаја у првобитно стање.

Тестирање на умањење вредности

IG23. Општинске власти тестирају депонију на умањење вредности. Јединица која генерише готовину је депонија као целина. Влада је добила неколико понуда за откуп локације по цени од око 800 н.ј. У овој цени се одражава чињеница да купац преузима обавезу замене горњег слоја земље. Трошкови отуђења су занемарљиви. Употребна вредност локације је око 1.200 н.ј., не укључујући трошкове повраћаја у првобитно стање. Књиговодствена вредност депоније је 1.000 н.ј.

IG24. Фер вредност јединице која генерише готовину умањена за трошкове продаје је 800 н.ј. Овај износ укључује и трошкове повраћаја у првобитно стање за које су средства већ обезбеђена. Као последица тога, употребна вредност јединице која генерише готовину је одређена након што су размотрени трошкови повраћаја у првобитно стање, и процењена је на 700 н.ј. (1200 минус 500). Књиговодствена вредност јединице која генерише готовину је 500 н.ј., што је књиговодствена вредност депоније (1.000 н.ј.) умањена за књиговодствена вредност резервисања за трошкове повраћаја у првобитно стање (500 н.ј.). Према томе, надокнадива вредност јединице која генерише готовину је већа од њене књиговодствене вредности.

Рачуноводствени третман индивидуалног средства у јединици која генерише готовину у зависности од тога да ли може да се одреди надокнадиви износ

Основне чињенице

IG25. Један резервоар за фекалије у постројењу за пречишћавање воде је претрпео физичко оштећење али и даље ради иако не једнаким капацитетом као пре оштећења. Фер вредност резервоара умањена за трошкове продаје је мања од њене књиговодствене вредности. Резервоар не

генерише независан прилив готовине. Најмања група средстава која може да се идентификује, а која садржи резервоар за фекалије и генерише прилив готовине који је у великој мери независан од прилива готовине од других средстава, је постројење ком припада резервоар за фекалије. Надокнадиви износ постројења показује да није умањена вредност постројења у целини.

Надокнадиви износ резервоара за фекалије не може да се одреди

IG26. Претпоставка 1: Буџети/пројекције одобрене од руководства не одражавају никакву обавезу руководства да замени оштећени резервоар.

IG27. Надокнадиви износ самог резервоара не може да се процени зато што употребна вредност резервоара:

(а) може да се разликује од његове фер вредности умањене за трошкове продаје; и

(б) може да се одреди само за јединицу која генерише готовину, а којој припада резервоар (постројење за пречишћавање воде).

Вредност постројења није умањена. Зато се не признаје губитак због умањења вредности за резервоар за фекалије. Ипак, ентитет ће можда морати да преиспита период амортизације или метод амортизације за резервоар. Можда ће бити неопходан краћи период амортизације или бржи метод амортизације да би се одразио очекивани преостали корисни век резервоара за фекалије или обрасца по ком се очекује да ће ентитет трошити економске користи.

Надокнадива вредности резервоара за фекалије може да се одреди

IG28. Друга претпоставка: буџети/прогнозе које је руководство одобрило указују на његову намеру да резервоар замени и да га прода у блиској будућности. Токови готовине по основу континуираног коришћења резервоара до његове продаје су процењени као занемарљиви.

IG29. Употребна вредност резервоара се може проценити као приближна његовој фер вредности умањеној за трошкове продаје. Због тога се надокнадиви износ резервоара може утврдити и не узима се у обзир јединица која генерише готовину, а којој тај резервоар припада (производна линија).

Пошто је фер вредност умањена за трошкове продаје резервоара мања од његове књиговодствене вредности, признаје се губитак од умањења вредности резервоара.

Поређење са IAS 36 (2004. година)

МРС-ЈС 26, *Умањење вредности имовине која генерише готовину*, бави се умањењем вредности средстава која генеришу готовину у јавном сектору и садржи измене које су унете у IAS 36 (2004.), *Умањење вредности имовине у склопу Побољшања IFRS* објављених у мају 2008.. Основне разлике између МРС-ЈС 26 и IAS 36 (2004.), су следеће:

- МРС-ЈС 26 се не примењује на имовину која генерише готовину књижену по ревалоризованим вредностима на датум извештавања према дозвољеном алтернативном поступку из МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема*. IAS 36 не искључује из свог делокруга некретнине, постројења и опрему које генеришу готовину књижене по ревалоризованим вредностима на датум извештавања.
- МРС-ЈС 26 се не примењује на нематеријалну имовину која се редовно ревалоризује на фер вредност. IAS 36 не искључује из свог делокруга нематеријалну имовину која се редовно ревалоризује на фер вредност.
- Гудвил не улази у делокруг МРС-ЈС 26. IAS 36 садржи детаљне захтеве и упутства у вези са умањењем вредности гудвила, алоцирањем гудвила на јединице које генеришу готовину и тестирањем јединица које генеришу готовину на умањење вредности.
- МРС-ЈС 26 дефинише средства која генеришу готовину и садржи додатне коментаре у циљу резграничења средстава која генеришу готовину од средстава која не генеришу готовину.
- Дефиниција јединице која генерише готовину у МРС-ЈС 26 је измењена у односу на ону из IAS 36.
- МРС-ЈС 26 не садржи дефиницију заједничких средстава или захтева који се односе на таква средства. IAS 36 садржи дефиницију заједничких средстава и захтева и упутстава у вези са њиховим третманом.
- МРС-ЈС 26 се не бави чињеницом да то што је књиговодствена вредност нето средстава ентитета већа од тржишне капитализације ентитета представља назнаку умањења вредности. Чињеница да је књиговодствена вредност нето средстава ентитета већа од тржишне капитализације ентитета је обрађена у IAS 36 као део минималног скупа назнака умањења вредности.
- У МРС-ЈС 26, принудна продаја није одраз фер вредности умањене за трошкове продаје. У IAS 36 принудна продаја је одраз фер вредности умањене за трошкове продаје уколико је руководство принуђено да одмах обави продају.

- МРС-ЈС 26 садржи захтеве и упутства у вези са третманом средстава која не генеришу готовину, а која доприносе јединицама које генеришу готовину, као и активностима које не генеришу готовину. IAS 36 се не бави средствима која не генеришу готовину, а која доприносе јединицама које генеришу готовину, као и активностима које не генеришу готовину.
- МРС-ЈС 26 садржи захтеве и упутства у вези са поновним назначавањем средстава која генеришу готовину као средстава која не генеришу готовину и средстава која не генеришу готовину као средстава која генеришу готовину. МРС-ЈС 26 такође захтева од ентитет да обелодани критеријуме развијене у циљу разликовања средстава која генеришу готовину од средстава која не генеришу готовину. Еквивалентни захтеви не постоје у IAS 36.
- У МРС-ЈС 26 се користи различита терминологија, у неким примерима, од оне из IAS 36. Најзначајнији примери су коришћење термина "извештај о финансијској успешности" у МРС-ЈС 26. Еквивалентан термин из IAS 36 је "биланс успеха".