

Међународни рачуноводствени стандард 37

Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина

Циљ

Циљ овог Стандарда је да обезбеди да одговарајуће критеријуме за признавање и основе за одмеравање буду примењени на резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијалну имовину и да довољно информација буде обелодањено у напоменама да би корисници могли да разумеју њихову природу, рокове доспећа и износ.

Делокруг

1 Овај Стандард примењују сви ентитети у рачуноводственом обухватању резервисања, потенцијалних обавеза и потенцијалне имовине, осим:

(а) оних који су последица извршених уговора, осим када је уговор онерозан (штетан)

(б) [брисан]

(ц) оних на које се односи други стандард.

2 Овај стандард се не примењује на финансијске инструменте (укључујући гаранције) који су унутар делокруга IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*.

3 Извршени уговори су уговори по којима ниједна страна није извршила ниједну од својих обавеза или су обе стране делимично извршиле своје обавезе у једнаком обиму. Овај стандард се не примењује на извршене уговоре, осим ако нису онерозни (штетни).

4 [Брисан]

5 Када се други стандард бави одређеном врстом резервисања, потенцијалном обавезом или потенцијалним имовином, ентитет примењује тај стандард уместо овог стандарда. На пример, на неке врсте резервисања упућује се у Стандардима о:

(а) уговорима о изградњи (видети IAS 11 *Уговори о изградњи*);

(б) порезу на добитак (видети IAS 12 *Порез на добитак*);

(ц) лизингу (видети IAS 17 *Лизинг*). Међутим, пошто IAS 17 не садржи ниједан прецизан захтев за разматрање пословних лизинга који су постали онерозни (штетни), овај се Стандард примењује на такве случајеве;

(д) примањима запослених (видети IAS 19 *Примања запослених*); и

(е) уговорима о осигурању (видети IFRS 4 *Уговори о осигурању*). Међутим, овај Стандард се примењује на резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијалну имовину даваоца осигурања, осим оних насталих из уговорних обавеза и права по уговору о осигурању унутар делокруга IFRS 4.

6 Неки износи третирају као резервисања могу да се односе на признавање прихода, на пример када ентитет даје гаранције у замену за провизију. Овај стандард не упућује на признавање прихода. IAS 18 *Приходи* идентификује околности у којима се приходи признају и даје практично упутство за примену критеријума признавања. Овим стандардом се не мењају захтеви из IAS 18.

7 Овај стандард дефинише резервисања као обавезе неизвесног времена доспећа или износа. У неким државама израз "резервисање" се такође користи у контексту ставки као што су депресијација, умањење вредности имовине и сумњива потраживања: ово су кориговања књиговодствене вредности имовине и на њих се не упућује у овом стандардом.

8 Други стандарди тачно одређују да ли се издаци третирају као имовина или расходи. На ова питања се не упућује у овом стандарду. Према томе, овај стандард не забрањује нити захтева капитализацију трошкова који су признати када је извршено резервисање.

9 Овај стандард се примењује на резервисања за реструктурирање (укључујући престанак пословања). Када реструктурирање испуњава дефиницију престанка пословања, додатна обелодањивања могу да се захтевају од стране IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*.

Дефиниције

10 Следећи термини су коришћени у овом Стандарду са тачно одређеним значењима:

Резервисање је обавеза са неизвесним роком доспећа или износом.

Обавеза је садашња обавеза ентитета заснована на прошлим догађајима, за чије се измирење очекује да ће имати за резултат одлив ресурса који представљају економске користи из ентитета.

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

Законска обавеза је обавеза која проистиче из:

(а) уговора (на основу експлицитних и имплицитних услова);

(б) закона, или

(ц) других видова примене закона.

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

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

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

Потенцијална обавеза је:

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

(б) садашња обавеза која настаје по основу прошлих догађаја али није призната јер:

(i) није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван за измирење обавезе, или

(ii) износ обавезе не може да буде довољно поуздано процењен.

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

Онерозан (штетан) уговор је уговор по коме неизбежни трошкови испуњења обавеза према уговору превазилазе економске користи за које се очекује да ће се примити према том уговору.

Реструктурирање је Програм који планира и контролише руководство као и материјално значајне измене или:

(а) обима пословања које предузима ентитет или

(б) начина на који се то пословање обавља.

Резервисања и остале обавезе

11 Резервисања се могу разликовати од осталих обавеза као што су обавезе из пословања и временска разграничења, јер постоји неизвесност у погледу времена доспећа или износа будућих издатака захтеваних за измирење. За разлику од њих:

(а) обавезе из пословања су обавезе за плаћање роба или услуга које су примљене или испоручене и које су фактурисане или званично договорене са добављачем; и

(б) временска разграничења су обавезе за плаћање роба или услуга које су примљене или испоручене, али нису плаћене, фактурисане или званично договорене са добављачем, укључујући и износе који доспевају запосленима (на пример, износе који се односе на обрачунато плаћање за годишњи одмор). Иако је понекад потребно проценити износе или време доспећа за временска разграничења, неизвесност је уопштено много мања него код резервисања.

Временска разграничења се често исказују као део обавеза из пословања и осталих обавеза, док се резервисања исказују засебно.

Однос између резервисања и потенцијалних обавеза

12 У општем смислу, сва резервисања су потенцијална јер су неизвесна по времену доспећа или износу. Међутим, у овом стандарду термин "потенцијалан" се користи за обавезе и имовину који нису признати, јер ће њихово постојање бити потврђено настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета. Уз то, израз "потенцијална обавеза" се користи за обавезе које не испуњавају критеријуме за признавање.

13 Овај стандард прави разлику између:

(а) резервисања – која се признају као обавезе (уз претпоставку да поуздана процена може да се направи) јер су садашње обавезе и вероватно је да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да измири обавезе; и

(б) потенцијалних обавеза – које се не признају као обавезе јер су или:

(i) могуће обавезе, док се не потврди да ли ентитет има садашњу обавезу која може да доведе до одлива ресурса који представљају економске користи; или

(ii) садашње обавезе које не испуњавају критеријуме за признавање из овог стандарда (јер или није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза, или довољно поуздана процена износа обавезе не може да се направи).

Признавање

Резервисања

14 Резервисање ће бити признато када:

(а) ентитет има садашњу обавезу (законску или изведену) као последицу прошлог догађаја;

(б) је вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза; и

(ц) може да се направи поуздана процена износа обавезе.
Уколико ови услови нису испуњени, резервисање неће бити признато.

Садашња обавеза

15 У ретким случајевима није јасно да ли постоји садашња обавеза. У овим случајевима, сматра се да прошли догађај доводи до садашње обавезе ако узимајући у обзир све доступне доказе је вероватније него да није да садашња обавеза постоји на крају извештајног периода.

16 У скоро свим случајевима биће јасно да ли је прошли догађај довео до садашње обавезе. У ретким случајевима, на пример у парници, може бити спорно да ли су одређени догађаји настали или да ли су ти догађаји имали за последицу садашњу обавезу. У таквом случају, ентитет утврђује да ли садашња обавеза постоји на крају извештајног периода, узимајући у обзир све доступне доказе, укључујући, на пример, мишљења стручњака. Докази који се разматрају укључују било који додатни доказ обезбеђен догађајима после извештајног периода. На основу таквих доказа:

(а) када је вероватније него да није да садашња обавеза постоји на крају извештајног периода, ентитет признаје резервисање (ако су испуњени критеријуми за признавање); и

(б) када је вероватније него да није да садашња обавеза не постоји на крају извештајног периода, ентитет обелодањује потенцијалну обавезу, осим ако је могућност одлива ресурса који представљају економске користи мала (видети параграф 86).

Прошли догађај

17 Прошли догађај који доводи до садашње обавезе се назива обавезујући догађај. Да би догађај био обавезујући догађај, неопходно је да ентитет нема реалну алтернативу за измирење обавезе настале догађајем. Ово је случај само:

(а) када измирење обавезе може да се спроведе законом; или

(б) у случају изведене обавезе, када је догађај (који може бити деловање ентитета) створио оправдана очекивања код других страна да ће ентитет испунити обавезу.

18 Финансијски извештаји се баве финансијском позицијом ентитета на крају датог периода извештавања, а не његовом могућом позицијом у будућности. Стога се, резервисање не признаје за трошкове који морају да се направе да би се пословало у будућности. Једине обавезе које се признају у извештају о финансијској позицији ентитета су оне које постоје на крају извештајног периода.

19 Само оне обавезе настале из прошлих догађаја које постоје независно од будућих радњи ентитета (то јест, будућег вођења његовог пословања) се признају као резервисања. Примери таквих обавеза су казне или трошкови чишћења за незакониту штету нанету животној средини, од којих обе при измирењу доводе до одлива ресурса који представљају економске користи без обзира на будуће радње ентитета. Слично томе, ентитет признаје резервисање за трошкове стављања ван употребе нафтне инсталације или нуклеарне централе до обима до којег се ентитет обавезао да исправи штету која је већ нанета. За разлику од тога, због комерцијалних притисака или законских захтева, ентитет може да намерава или мора да искаже издатке да би пословао на одређени начин у будућности (на пример, уградњом филтера за издувне гасове у одређени тип фабрике). С обзиром да ентитет може да избегне будуће издатке својим будућим деловањем, на пример, променом начина пословања, он нема садашњу обавезу за те будуће издатке и резервисање се не признаје.

20 Обавеза увек укључује другу страну којој се обавеза дугује. Није неопходно, међутим, да се зна идентитет стране којој се обавеза дугује – у ствари, обавеза може да постоји према јавности уопштено. Из разлога што обавеза увек захтева обавезивање према другој страни, следи да одлука руководства или одбора не доводи до изведене обавезе на крају извештајног периода, осим ако је одлука саопштена пре краја извештајног периода онима на које утиче на довољно прецизан начин да код њих побуди оправдано очекивање да ће ентитет испунити своје обавезе.

21 Догађај који не доводи до обавезе одмах може до ње довести на каснији датум, јер промене закона или деловање (на пример, довољно прецизан јавни извештај) ентитета доводи до настанка изведене обавезе. На пример, када је причињена штета животној средини може да не постоји обавеза поправљања последица. Међутим, причињавање штете ће постати обавезујући догађај када нови закон захтева да се постојећа штета исправи или када ентитет јавно прихвати одговорност за исправљање на начин који ствара изведену обавезу.

22 Када појединости предложеног новог закона треба тек да се финализују, обавеза настаје само када је законодавство скоро сигурно да ће закон бити донет онако како је усвојен у нацрту. За сврху овог стандарда, таква обавеза се сматра законском обавезом. Разлике у околностима око доношења чине немогућим да се тачно одреди појединачни догађај који би учинио доношење закона скоро сигурним. У многим случајевима, биће немогуће да се буде скоро сигуран у доношење закона док се закон не донесе.

Вероватан одлив ресурса који представљају економске користи

23 За обавезу која испуњава услове за признавање мора да постоји не само садашња обавеза већ и вероватноћа одлива ресурса који представљају економске користи поводом измирења те обавезе. За сврху овог стандарда одлив ресурса или други догађај се сматра вероватним, када је вероватније него да није, да ће он

настати, то јест вероватноћа да ће догађај настати је већа од вероватноће да неће. Када није вероватно да садашња обавеза постоји, ентитет обелодањује потенцијалну обавезу, осим ако је вероватноћа одлива ресурса који представљају економске користи мала (видети параграф 86).

24 Када постоји више сличних обавеза (на пример, гаранције за производ или слични уговори) вероватноћа да ће одлив да се захтева за измирење се утврђује узимањем у обзир врсте обавеза као целине. Иако вероватноћа одлива за било коју појединачну ставку може бити мала, може у потпуности да буде вероватно да ће неки одлив ресурса бити потребан да измири врсту обавеза у целини. Када је то случај, резервисање се признаје (ако су испуњени остали критеријуми за признавање).

Поуздана процена обавезе

25 Коришћење процена је неопходни део припреме финансијских извештаја и не умањује њихову поузданост. Ово је посебно тачно код резервисања, која су по својој природи неизвеснија од већине других ставки извештаја о финансијској позицији. Осим у веома ретким случајевима, ентитет ће моћи да утврди распон могућих исхода и стога може проценити обавезу која је довољно поуздана да се користи при признавању резервисања.

26 У крајње ретком случају у којем поуздана процена не може да се направи, обавеза која постоји не може да се призна. Та обавеза се обелодањује као потенцијална обавеза (види параграф 86).

Потенцијалне обавезе

27 **Ентитет не треба да призна потенцијалну обавезу.**

28 Потенцијална обавеза се обелодањује као што се захтева параграфом 86, осим ако је могућност одлива ресурса који представљају економске користи мала.

29 Када ентитет заједнички и појединачно одговора за обавезу, део обавезе за који се очекује да буде испуњен од осталих страна се сматра потенцијалном обавезом. Ентитет признаје резервисање за део обавезе за који је одлив ресурса који представљају економске користи вероватан, осим у веома ретким околностима када поуздана процена не може да се направи.

30 Потенцијалне обавезе се могу појавити на начин који првобитно није био очекиван. Стога се, оне стално процењују да би се утврдило да ли одлив ресурса који представљају економске користи постаје вероватан. Када постане вероватно да ће одлив будућих економских користи бити захтеван за ставку с којом је претходно поступано као с потенцијалном обавезом, резервисање се признаје у финансијским извештајима периода у којем промена вероватноће настаје (осим у веома ретким околностима када поуздана процена не може да се направи).

Потенцијална имовина

31 **Ентитет не треба да призна потенцијалну имовину.**

32 Потенцијална имовина обично настаје из непланираних или других неочекиваних догађаја који доводе до могућности прилива економских користи у ентитет. Пример је потраживање на које ентитет право остварује судским путем, када је исход неизвесан.

33 Потенцијална имовина се не признаје у финансијским извештајима пошто ово може имати за последицу признавање прихода који можда никада неће бити остварени. Међутим, када је остварење прихода скоро сигурно, тада имовина у вези са њима није потенцијална имовина и прикладно је њено признавање.

34 Потенцијална имовина се обелодањује као што се захтева параграфом 89, када је прилив економских користи вероватан.

35 Потенцијална имовина се стално процењује да би се обезбедило да финансијски извештаји на одговарајући начин одражавају развој догађаја. Ако постане скоро сигурно да ће прилив економских користи настати, имовина и приход у вези са њом се признају у финансијским извештајима у периоду у којем је промена настала. Ако прилив економских користи постане вероватан, ентитет обелодањује потенцијалну имовину (види параграф 89).

Одмеравање

Најбоља процена

36 **Износ признат као резервисање је најбоља процена издатака захтеваних да се измири садашња обавеза на крају извештајног периода.**

37 Најбоља процена расхода захтеваних да се измири садашња обавеза је износ који би ентитет разумно платио да се измири обавеза на крају извештајног периода или пренео на трећу страну у то време. Често ће бити немогуће или претерано скупо да се измири или пренесе обавеза на крају извештајног периода. Међутим, процена износа који би ентитет реално платио да измири или пренесе обавезу даје најбољу процену издатака захтеваних да се измири садашња обавеза на крају извештајног периода.

38 Процене исхода и финансијски ефекат се одређују расуђивањем руководства ентитета, које је допуњено искуством из сличних трансакција и, у неким случајевима, извештајима независних стручњака. Докази који се разматрају укључују све додатне доказе које обезбеђују догађаји после извештајног периода.

39 Неизвесности око износа који се признаје као резервисање се разматрају на разне начине, у складу са

околностима. Када резервисање које се одмерава обухвата велики број ставки, обавеза се процењује уважавањем свих могућих исхода вероватноћа повезаних са њима. Назив ове статистичке методе процене је “очекивана вредност”. Резервисање ће стога бити различито у зависности од тога да ли је вероватноћа губитка датог износа, на пример, 60 процената или 90 процената. Када постоји непрекидан распон могућих исхода, и свака тачка у том распону је исто толико вероватна колико која друга, користи се средња тачка тог распона.

Пример

Ентитет продаје робу са гаранцијом која купцима омогућава покриће трошкова поправке свих производних недостатака који постану очигледни у првих шест месеци након куповине. Када би се открили мањи недостаци у свим продатим производима, трошкови поправке би били 1 милион. Када би се открили већи недостаци у свим продатим производима, трошкови поправке би били 4 милиона. Претходно искуство и будућа очекивања ентитета указују да у наредној годину 75 процената продате робе неће имати недостатака, 20 процената продате робе ће имати мање недостатке, а 5 процената продате робе ће имати веће недостатке. У складу са параграфом 24, ентитет процењује вероватноћу одлива за обавезе по гаранцији као целину.

Очекивана вредност трошкова поправке је:

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

40 Када се одмерава појединачна обавеза, појединачни највероватнији исход може бити најбоља процена обавезе. Међутим, чак и у таквом случају, ентитет разматра остале могуће исходе. Када су остали могући исходи или углавном већи или углавном мањи од највероватнијег исхода, најбоља процена ће бити виши или нижи износ. На пример, када ентитет мора да исправи озбиљну грешку у главном постројењу које је изградио за купца, појединачни највероватнији исход за поправку може бити да она успе у првом покушају по трошку од 1.000, али се прави резервисање за већи износ ако постоје материјално значајни изгледи да ће будући покушаји бити неопходни.

41 Резервисање се мери пре пореза, док се пореским последицама резервисања и променама у њима бави IAS 12 *Порез на добитак*.

Ризици и неизвесности

42 **Ризици и неизвесности који неизбежно прате многе догађаје и околности се узимају у обзир у постизању најбоље процене резервисања.**

43 Ризик представља променљивост исхода. Кориговање ризика може да повећа износ по којем се обавеза одмерава. Опрезност је потребна при просуђивању у условима неизвесности, тако да приходи или имовина не буду прецењени, а расходи или обавезе не буду потцењени. Међутим, неизвесност не оправдава стварање прекомерних резервисања или намерно прецењивање обавеза. На пример, када се предвиђени трошкови за нарочито неповољан исход процењују на обазривој основи, тај исход се тада намерно не сматра вероватнијим него што је то реално случај. Пажња је потребна да би се избегло понављање кориговања за ризик и неизвесност са последичним прецењивањем резервисања.

44 Обелодањивање неизвесности око износа издатка се врши по параграфу 85(б).

Садашња вредност

45 **Када је ефекат временске вредности новца значајан, износ резервисања је садашња вредност очекиваних издатака захтеваних да се измири обавеза.**

46 Због временске вредности новца, резервисања која се односе на одливе готовине који настају у кратком времену после извештајног периода су прекомернија од оних када одливи готовине у истом износу настају касније. Резервисања се стога дисконтују, када је ефекат значајан.

47 **Дисконтна(е) стопа(е) су стопа(е) пре пореза која(е) одражава(ју) текуће тржишне процене временске вредности новца и ризике специфичне за обавезу. Дисконтна(е) стопа(е) не одражавају ризике за које су кориговане процене будућих токова готовине.**

Будући догађаји

48 **Будући догађаји који могу утицати на износ захтеван да се измири обавеза се одражавају у износу резервисања када постоји довољно објективан доказ да ће они настати.**

49 Очекивани будући догађаји могу бити нарочито важни при одмеравању резервисања. На пример, ентитет може сматрати да ће трошкови уређења градилишта на крају његовог века трајања бити смањени због будућих промена технологије. Признати износ одражава разумно очекивање технички квалификованих, објективних посматрача, узимајући у обзир све доступне доказе у вези са технологијом, која ће бити доступна у време уређења. Тако је прикладно укључити, на пример, очекивана смањења трошкова повезана са увећаним искуством у примени постојеће технологије или очекиване трошкове примене постојеће технологије у већој или

сложенијој операцији уређења од оне која је претходно обављена. Међутим, ентитет не предвиђа развој потпуно нове технологије за уређење, осим ако то није подржано довољним објективним доказом.

50 Ефекат могућег новог закона се узима у обзир при одмеравању постојеће обавезе, када постоји довољан објективан доказ да је скоро сигурно да ће закон бити донет. Разноликост околности које се јављају у пракси чине немогућим тачно одређење једног догађаја који ће пружити довољан објективни доказ у сваком случају. Доказ је потребан и за оно шта ће закон захтевати и да ли је скоро сигурно да ће он бити донет и примењен у очекиваном току. У многим случајевима довољан објективни доказ неће постојати док се нови закон не донесе.

Очекивано отуђење имовине

51 **Добици од очекиваног отуђења имовине се не узимају у обзир при одмеравању резервисања.**

52 Добитци од очекиваног отуђења имовине се не узимају у обзир при одмеравању резервисања, чак и када је очекивано отуђење тесно повезано са догађајем који доводи до резервисања. Уместо тога, ентитет признаје добитке од очекиваних отуђења имовине у време које је тачно одређено стандардом који се бави имовином која је у питању.

Надокнаде

53 Када се захтевају неки или сви издаци да се измири резервисање за које се очекује да ће бити надокнађено од друге стране, надокнада се признаје када, и само када, је скоро сигурно да ће надокнада бити примљена када ентитет измири обавезу. Надокнада се третира као засебна имовина. Износ признат за надокнаду не сме да премашује износ резервисања.

54 У извештају о укупном резултату, расходи који се односе на резервисање могу се презентовати у нето износу признатом за надокнаду.

55 Понекад, ентитет може да тражи од друге стране да плати делимично или у целини издатке захтеване да се измири резервисање (на пример, путем уговора о осигурању, клаузула о обештећењу или гаранција добављача). Друга страна може или да надокнади износе које је ентитет платио или да износе плати директно.

56 У већини случајева ентитет ће остати обавезан за цео износ који је у питању, тако да ће ентитет морати да измири пун износ ако трећа страна из било ког разлога занемари да тај износ плати. У тој ситуацији, резервисање се признаје за цео износ обавезе, а засебна имовина за очекивану надокнаду се признаје када је скоро сигурно да ће надокнада бити добијена ако ентитет измири обавезу.

57 У неким случајевима, ентитет неће бити одговоран за трошкове који су у питању када трећа страна занемари да их плати. У таквом случају ентитет нема обавезу за те трошкове и они се не укључују у резервисање.

58 Као што је напоменуто у параграфу 29, обавеза за коју је ентитет заједнички и појединачно обавезан је потенцијална обавеза до обима до којег се очекује да ће обавеза бити измирена од осталих страна.

Промене резервисања

59 Резервисања се поново разматрају на крају сваког извештајног периода и коригују ради одражавања најбоље текуће процене. Када више није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза, резервисање се укида.

60 Када се користи дисконтовање, књиговодствена вредност резервисања се повећава у сваком периоду, тако да одражава проток времена. Ово повећање се признаје као трошак позајмљивања.

Употреба резервисања

61 Резервисање се користи само за издатке за које је резервисање првобитно било признато.

62 Само издаци који се односе на првобитно резервисање упоредиви су са резервисањем. Упоредивање издатака са резервисањем које је било првобитно признато за друге сврхе прикрило би утицај двају различитих догађаја.

Примена правила за признавање и одмеравање

Будући пословни губици

63 Резервисања се не признају за будуће пословне губитке.

64 Будући пословни губици не испуњавају дефиницију обавезе из параграфа 10 и опште критеријуме за признавање прописане за резервисања параграфом 14.

65 Очекивање будућих пословних губитака је показатељ да одређеној пословној имовини може да буде умањена вредност. Ентитет тестира ову имовину на умањење вредности по IAS 36 *Умањење вредности имовине*.

Онерозни (штетни) уговори

66 Када ентитет има уговор који је онерозан (штетан), садашња обавеза по уговору се признаје и одмерава као резервисање.

67 Многи уговори (на пример, уобичајени налози за куповину) могу се отказати без плаћања одштете

другој страни, те стога не постоји обавеза. Другим уговорима се успостављају права и обавезе за сваку уговорну страну. Када догађаји учине такав уговор онерозним (штетним), уговор пада под делокруг овог стандарда и постоји обавеза која се признаје. Извршиви уговори који нису онерозни (штетни) нису под делокругом овог стандарда.

68 Овај стандард дефинише онерозан (штетан) уговор као уговор у којем неизбежни трошкови испуњења обавезе премашују економске користи за које се очекује да ће бити примљене по том уговору. Неизбежни трошкови по уговору одражавају најмањи нето трошак раскида уговора, који је мањи од трошка његовог испуњења и свих одштета или казни насталих из неиспуњења уговора.

69 Пре успостављања засебног резервисања за онерозан (штетан) уговор, ентитет признаје сваки губитак по основу умањења вредности настао на имовини која је предмет тог уговора (видети IAS 36 *Умањење вредности имовине*).

Реструктурирање

70 Следе примери догађаја који потпадају под дефиницију реструктурирања:

(а) продаја или престанак дела пословања;

(б) затварање пословних локација у држави или региону или премештање пословних активности из једне државе или региона у други;

(ц) промене у структури руководства, на пример, укидање једног нивоа руководства; и

(д) суштинске реорганизације које имају материјално значајни ефекта на природу и фокус пословања ентитета.

71 Резервисање за трошкове реструктурирања се признаје само када су испуњени општи критеријуми за признавање резервисања прописани параграфом 14. Параграфи 72–83 прописују како се општи критеријуми за признавање примењују на реструктурирање.

72 **Изведена обавеза реструктурирања настаје само када ентитет:**

(а) има детаљан званичан план за реструктурирање који идентификује бар:

(i) пословање или део пословања које је у питању;

(ii) главне локације на које се утиче;

(iii) локације, функције и приближан број запослених који ће бити обештећени за завршење њихових услуга;

(iv) издаци који ће бити преузети; и

(v) када ће план бити примењен; и

(б) узрокује оправдано очекивање код оних на које утиче да ће спровести реструктурирање започињањем примене тог плана или објављивањем његових главних обележја онима на које утиче.

73 Доказ да је ентитет почео са применом плана за реструктурирање би био обезбеђен, на пример, демонтажом постројења или продајом имовине или јавним објављивањем главних обележја плана. Јавно објављивање детаљног плана за реструктурирање установљава изведену обавезу реструктурирања само ако је направљено на такав начин и довољно подробно (то јест, постављањем главних обележја плана) да то доводи до оправданих очекивања код других страна као што су купци, добављачи и запослени (или њихови представници) да ће ентитет спровести реструктурирање.

74 Да би план био довољан да доведе до изведене обавезе када се саопштава онима на које се односи, његова примена треба да се планира да почне што је пре могуће, а да се заврши у временском оквиру у којем нису вероватне значајне промене плана. Када се очекује да ће доћи до великог одлагања пре него што реструктурирање почне или да ће за реструктурирање бити потребно неразумно дуго време, није вероватно да ће план довести до оправданог очекивања код других страна да се ентитет у садашњости залаже за реструктурирање, јер временски оквир допушта могућности ентитету да промени своје планове.

75 Одлука руководства или одбора о реструктурирању, донета пре краја извештајног периода, не доводи до изведене обавезе на крају извештајног периода, осим ако је ентитет пре краја извештајног периода:

(а) почео са применом плана за реструктурирање; или

(б) саопштио главна обележја плана за реструктурирање онима на које утиче на довољно прецизан начин да омогући њихово оправдано очекивање да ће ентитет спровести реструктурирање.

Када ентитет почне са применом плана за реструктурирање или објави његова главна обележја онима на које се односи, само после извештајног периода, обелодањивање се захтева у складу са IAS 10 *Догађаји после извештајног периода* ако је реструктурирање материјално значајно и ако необелодањивање може да утиче на економске одлуке које корисници доносе на основу финансијских извештаја.

76 Иако изведена обавеза не настаје искључиво одлуком руководства, обавеза може да буде последица других ранијих догађаја заједно са таквом одлуком. На пример, преговори са представницима запослених у вези са отпремнинама или са купцима у вези са продајом дела пословања, могу да буду завршени само уз одобрење одбора. Онда када је одобрење добијено и саопштено осталим странама, ентитет има изведену обавезу реструктурирања, ако су испуњени услови из параграфа 72.

77 У неким државама, коначна надлежност дата је одбору чије чланство укључује представнике чији су интереси другачији од управе (на пример, запослени) или обавештавање таквих представника може бити

потребно пре него што одбор донесе одлуку. Пошто одлука таквог одбора укључује комуникацију са тим представницима, то може да има за последицу изведену обавезу реструктурирања.

78 Ниједна обавеза не настаје из продаје дела пословања док се ентитет не обавезе продајом, то јест, док не постоји обавезујући уговор о продаји.

79 Чак и када је ентитет донео одлуку да прода део пословања и ту одлуку јавно објавио, он се не може обавезати продајом све док се не идентификује купац и док не постоји обавезујући уговор о продаји. Све док не постоји обавезујући уговор о продаји, ентитет ће моћи да се предомисли, у ствари, моћи ће да предузме друге радње ако купац не може да се нађе под прихватљивим условима. Када је продаја дела пословања предвиђена као део реструктурирања, имовина тог пословања се поново разматра због умањења вредности по IAS 36 *Умањење вредности имовине*. Када је продаја само део реструктурирања, изведена обавеза може настати за остале делове реструктурирања пре постојања обавезујућег уговора о продаји.

80 Резервисање за реструктурирање укључује само директне издатке настале из реструктурирања, а то су они који:

(а) су обавезно захтевани током реструктурирања; и

(б) нису повезани са текућим активностима ентитета.

81 Резервисање за реструктурирање не укључује трошкове као што су:

(а) преквалификација или премештај запослених који остају;

(б) маркетинг; или

(ц) инвестиција у нове системе и мреже дистрибуције.

Ови издаци се односе на будуће вођење пословања и нису обавезе за реструктурирање на крају извештајног периода. Такви издаци се признају на истој основи као да су настали независно од реструктурирања.

82 Идентификовани будући пословни губици до датума реструктурирања не укључују се у резервисање, осим ако се не односе на онерозни (штетни) уговор како је дефинисано параграфом 10.

83 Као што се захтева параграфом 51, добици од очекиваног отуђења имовине не узимају се у обзир при одмеравању резервисања за реструктурирање, чак и ако је продаја имовине предвиђена као део реструктурирања.

Обелодањивање

84 За сваку врсту резервисања, ентитет обелодањује:

(а) књиговодствену вредност и износ на почетку и крају периода;

(б) додатна резервисања направљена у периоду, укључујући повећања постојећих резервисања;

(ц) износе коришћене (то јест, укључене и одобрене на терет резервисања) током периода;

(д) неискоришћене износе сторниране током периода; и

(е) повећање током периода дисконтваног износа које настаје због протока времена и ефекте

сваке промене дисконтне стопе.

Упоредни подаци се не захтевају.

85 Ентитет обелодањује следеће, за сваку врсту резервисања:

(а) кратак опис природе обавезе и очекивано време доспећа свих проистеклих одлива економских користи;

(б) показатеље неизвесности у вези са износом или временом доспећа ових одлива. Када је потребно обезбедити довољне информације, ентитет обелодањује основне претпоставке прављене у погледу будућих догађаја, као што упућује параграф 48; и

(ц) износ сваке очекиване надокнаде, наводећи износ свих делова имовине признат за ту очекивану надокнаду.

86 Осим ако могућност било ког одлива при измирењу није мала, ентитет обелодањује, за сваку групу потенцијалне обавезе на крају извештајног периода, кратак опис природе потенцијалне обавезе и када је изводљиво:

(а) процену њеног финансијског ефекта, одмереног по параграфима 36–52;

(б) показатеље неизвесности у вези са износом или временом доспећа сваког одлива; и

(ц) могућност сваке надокнаде.

87 При одређивању која резервисања или потенцијалне обавезе могу да се обједине због образовања једне групе, неопходно је размотрити да ли је природа ставки довољно слична за појединачно извештавање о њима да испуни захтеве параграфа 85(а) и (б) и 86(а) и (б). Према томе, може бити прикладно третирати као појединачну групу резервисања износе у вези са гаранцијама за различите производе, али не би било прикладно третирати као појединачну класу износе у вези са уобичајеним гаранцијама и износе који су предмет судског поступка.

88 Када резервисање и потенцијална обавеза настају из истог сплета околности, ентитет врши обелодањивања захтевана параграфима 84–96 на начин који показује везу између резервисања и потенцијалне обавезе.

89 Када је прилив економских користи вероватан, ентитет обелодањује кратак опис природе потенцијалне имовине на крају извештајног периода, и, када је могуће, процену њених финансијских ефеката одмерених коришћењем принципа прописаних за резервисања у параграфима 36–52.

90 Важно је да обелодањивања потенцијалне имовине избегну давање показатеља вероватноће настајања

прихода који наводе на погрешне закључке.

91 Када било која информација захтевана параграфима 86 и 89 није обелодањена јер је то неизводљиво, та чињеница се наводи.

92 У веома ретким случајевима, може да се очекује да обелодањивање неких или свих информација захтевано параграфима 84–89, озбиљно угрози позицију ентитета у спору са другим странама о предмету резервисања, потенцијалне обавезе или потенцијалне имовине. У таквим случајевима, ентитет не мора да обелодани информацију, али обелодањује општу природу спора, заједно са чињеницом да информација није обелодањена и разлозима због којих то није учињено.

Прелазне одредбе

93 Ефекат усвајања овог стандарда на датум његовог ступања на снагу (или раније) се извештава као кориговање почетног салда рачуна нераспоређеног добитка за период у којем је стандард први пут усвојен. Ентитети се подстичу, али се од њих не захтева, да изврше кориговање почетног салда рачуна нераспоређеног добитка за најранији презентовани период и преправљање упоредних информација. Када упоредне информације нису преправљене, ова чињеница се обелодањује.

94 [Брисан]

Датум ступања на снагу

95 Овај стандард ступа на снагу за годишње финансијске извештаје за периоде који почињу 1. јула 1999. године или касније. Ранија примена се подстиче. Када ентитет примењује овај стандард на финансијске извештаје за периоде који почињу пре 1. јула 1999. године, обелодањује ту чињеницу.

96 [Брисан]

Термин "вероватно" у овом Стандарду као "вероватније него да није" није потребно да се примењује у другим стандардима.