

MRSJS 19—REZERVIRANJA, POTENCIJALNE OBVEZE I POTENCIJALNA IMOVINA

Saopćenje

Ovaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) sastavljen je prvenstveno u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardom (MRS) 37 (1998.) *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina* koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standard (IASB). Dijelovi iz MRS 37 su reproducirani u ovoj publikaciji Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) Međunarodne federacije računovođa (IFAC) uz dozvolu Fondacije za Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (IFRS).

Odobreni tekst Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) je onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku i kopije se mogu dobiti izravno od IFRS Fondacije, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS, ISA, Nacrti izloženosti i druge publikacije IASB-a su zaštićeni autorskim pravima IFRS Fondacije.

“IFRS,” “ISA,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” i “International Financial Reporting Standards” su zaštitni znak IFRS Fondacije i ne smiju se koristiti bez odobrenja IFRS Fondacije.

MRSJS 19—REZERVIRANJA, POTENCIJALNE OBVEZE I POTENCIJALNA IMOVINA

Povijest MRSJS

Ova verzija uključuju izmjene i dopune nastale MRSJS izdanim do 31. siječnja/januara 2022.

MRSJS 19, *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina* je izdan u listopadu/oktobru 2002.

Od tada MRSJS 19 je izmijenjen i dopunjen sljedećim MRSJS:

MRSJS 43 *Najmovi* (izdan u siječnju/januaru 2022.)

Poboljšanja MRSJS 2021 (izdan u siječnju/januaru 2022.)

COVID-19: Odgoda datuma stupanja na snagu (izdan u listopadu/oktobru 2020.)

Kolektivne i pojedinačne usluge (izmjene i dopune MRSJS 19) (izdan u siječnju/januaru 2020.)

MRSJS 42 *Socijalna davanja* (izdan u siječnju/januaru 2019.)

MRSJS 41 *Financijski instrumenti* (izdan u kolovozu/augustu 2018.)

MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru* (izdan u siječnju/januaru 2017.)

MRSJS 39 *Primanja zaposlenih* (izdan u srpnju/julu 2016.)

Primjenjivost MRSJS (izdan u travnju/aprilu 2016.)

Poboljšanja MRSJS 2015 (izdan u travnju/aprilu 2016.)

IPSAS 37 *Zajednički aranžmani* (izdan u siječnju/januaru 2015.)

IPSAS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)* (izdan u siječnju/januaru 2015.)

Poboljšanja MRSJS 2011 (izdan u listopadu/oktobru 2011.)

MRSJS 3 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške (izdan u prosincu/decembru 2006.)

MRSJS 14 Događaji nakon datuma izvještavanja (izdan u prosincu/decembru 2006.)

Tablica izmijenjenih točaka u MRSJS 19

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
1	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS listopad/oktobar 2011. MRSJS 42 siječanj 2019.
2	Izbrisana	Primjenjivost MRSJS travanj/april 2016.
3	Izbrisana	Primjenjivost MRSJS travanj/april 2016.
4	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS listopad/oktobar 2011. MRSJS 41 kolovoz/august 2018.
4A	Nova	MRSJS 40 siječanj/januar 2017.
5	Izbrisana	Poboljšanja MRSJS listopad/oktobar 2011.
6	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS travanj/april 2006.
6A	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
Naslov iznad točke 7	Izbrisan	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
7	Izbrisana	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
8	Izbrisana	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
9	Izbrisana	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
10	Izbrisana	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
11	Izbrisana	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
12	Izmijenjena	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
13	Izmijenjena	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
14	Izmijenjena	MRSJS 39 srpanj/juli 2016.
18	Izmijenjena	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2019.
19	Izmijenjena	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
22	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS travanj/april 2016.
37	Izmijenjena	MRSJS 37 siječanj/januar 2015.
77	Izmijenjena	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
79A	Nova	Poboljšanja MRSJS siječanj/januar 2022.
80	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS siječanj/januar 2022.
87	Izmijenjena	MRSJS 14 prosinac/decembar 2006.
99	Izbrisana	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
104	Izbrisana	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
110	Izbrisana	MRSJS 33 siječanj/januar 2015.
110A	Nova	Poboljšanja MRSJS siječanj/januar 2022.
111 ¹	Izbrisana	MRSJS 3 prosinac/decembar 2006.
111A	Nova	Poboljšanja MRSJS siječanj/januar 2022.
111B	Nova	MRSJS 33 siječanj/januar 2015.
111C	Nova	MRSJS 37 siječanj/januar 2015.

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
111D	Nova	Poboljšanja MRSJS travanj/april 2016.
111E	Nova	Primjenjivost MRSJS travanj/april 2016.
111F	Nova	MRSJS 39 srpanj/juli 2016.
111G	Nova	MRSJS 40 siječanj/januar 2017.
111H	Izmijenjena	COVID-19: Odgoda stupanja na snagu studeni/novembar 2020.
111I	Nova	MRSJS 42 siječanj/januar 2019.
111J	Izmijenjena	COVID-19: Odgoda stupanja na snagu studeni/novembar 2020.
111K	Nova	Poboljšanja MRSJS siječanj/januar 2022.
111L	Nova	MRSJS 43 siječanj/januar 2022.
112	Izmijenjena	MRSJS 33 siječanj/januar 2015.
IG14	Izbrisana	MRSJS 41 kolovoz/august 2018.
AG1	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG2	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG3	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG4	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG5	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG6	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
		2020.
AG7	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG8	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG9	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG10	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG11	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG12	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG13	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG14	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG15	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG16	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG17	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG18	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG19	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar 2020.
AG20	Nova	Kolektivne i pojedinačne usluge siječanj/januar

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
		2020.
BC26	Nova	Poboljšanja MRSJS siječanj/januar 2022.
IG13	Izbrisana	MRSJS 43 siječanj/januar 2022.

MRSJS 19—REZERVIRANJA, POTENCIJALNE OBVEZE I POTENCIJALNA IMOVINA

SADRŽAJ

Točka		
Cilj		
Obuhvat	1–17	
Socijalna davanja	7–11	
Isključivanje iz obuhvata ovog standarda	12–17	
Definicije	18–21	
Rezerviranja i druge obveze	19	
Odnos između rezerviranja i potencijalnih obveza	20–21	
Priznavanje	22–43	
Rezerviranja	22–34	
Sadašnja obveza	23–24	
Prošli događaj	25–30	
Vjerojatni odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal		31–32
Pouzdana procjena obveze	33–34	
Potencijalne obveze	35–38	
Potencijalna imovina	39–43	
Mjerenje	44–62	
Najbolja procjena	44–49	
Rizik i nesigurnosti	50–52	
Sadašnja vrijednost	53–57	
Budući događaji	58–60	
Očekivano otuđenje imovine	61–62	
Nadoknade	63–68	
Promjene rezerviranja	69–70	
Korištenje rezerviranja	71–72	
Primjena pravila za priznavanje i mjerenje	73–96	
Budući poslovni neto deficiti	73–75	
Štetni ugovori	76–80	
Restrukturiranje	81–96	
Prodaja ili prijenos poslovanja	90–92	
Odredbe restrukturiranja	93–96	

Objavljivanje	97–109
Prijelazne odredbe	110
Datum stupanja na snagu	111–112
Tablice	
Ilustrativno stablo odlučivanja	
Dodatak A: Smjernice za primjenu	
Osnova za zaključivanja	
Smjernice za primjenu	
Ilustrativni primjer	
Usporedba s MRS 37	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 19 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina* dan je u točkama 1-112. Sve točke su jednake važnosti. MRSJS 19 treba se tumačiti u kontekstu njegovog cilja, *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* daje osnovu za izbor i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih smjernica

Cilj

Cilj ovog standarda je (a) definirati rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalnu imovinu i (b) identificirati okolnosti u kojima bi se rezerviranja priznala, kako bi se mjerila i koje bi trebale biti objave o njima. Standardom se također zahtjeva objavljivanje određenih informacija o potencijalnim obvezama i potencijalnoj imovini u bilješkama uz financijske izvještaje, kako bi se omogućilo korisnicima razumjeti njihovu prirodu, vrijeme i iznos.

Obuhvat

1. **Subjekt koji priprema i prezentira financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi primjenjuje ovaj standard za računovodstvenu evidenciju rezerviranja, potencijalnih obveza i potencijalne imovine, osim:**
 - (a) **socijalna davanja iz obuhvata MRSJS 42;**
 - (b) [izbrisano]
 - (c) **one koje nastaju iz izvršnih ugovora, osim onih gdje je ugovor štetan, podložan drugim odredbama ove točke;**
 - (d) **ugovori o osiguranju unutar obuhvata relevantnih međunarodnih i nacionalnih računovodstvenih standarda koji se bave ugovorima o osiguranju;**
 - (e) **one koje pokriva drugi MRSJS;**
 - (f) **one koji nastaju u vezi s porezom na dobit ili ekvivalentima poreza na dobit; i**
 - (g) **oni koji nastaju iz primanja zaposlenih, osim otpremnina zaposlenih koja nastaje kao rezultat restrukturiranja, kako se navodi u ovom standardu.**
2. [Izbrisano]
3. [Izbrisano]
4. **Ovaj standard se ne primjenjuje na financijske izvještaje (uključujući jamstva) koji su iz obuhvata MRSJS 41 *Financijski instrumenti*.**
- 4A. Ovaj standard se ne primjenjuje na potencijalnu naknadu stjecatelja u kombinaciji u javnom sektoru koja je unutar obuhvata MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru*.
5. [Izbrisano]
6. Ovaj standard se primjenjuje na rezerviranja za restrukturiranje (uključujući prekinuto poslovanje). Subjekt objavljuje informacije koje omogućavaju korisnicima njegovih financijskih izvještaja procijeniti financijske učinke restrukturiranja.
- 6A. Ovim standardom daju se smjernice za određivanje je li i ako kada rezerviranja nastaju iz kolektivnih i pojedinačnih usluga (točke AG2-AG20).
7. [Izbrisano]
8. [Izbrisano]
9. [Izbrisano]
10. [Izbrisano]
11. [Izbrisano]

Izuzeci iz obuhvata standarda

12. Ovaj standard se ne primjenjuje na izvršne ugovore osim ako nisu štetni.
13. Kada se drugi MRSJS bavi specifičnom vrstom rezerviranja, potencijalnih obveza ili potencijalne imovine, subjekt primjenjuje taj standard umjesto ovoga. Primjerice, određene vrste rezerviranja su također navedene u standardima o:

- (a) ugovorima o izgradnji (vidjeti MRSJS 11 *Ugovori o izgradnji*); i
 - (b) najmovima (vidjeti MRSJS 43 *Najmovi*). Međutim, ovaj se standard primjenjuje na svaki najam koji postaje štetan prije početka najma kako je definirano u MRSJS 43. Ovaj standard se također primjenjuje na kratkoročne najmove i najmove za koje je predmetna imovina niske vrijednosti obračunata u skladu s točkom 7 MRSJS 43 i koji su postali štetni.
14. Ovaj standard se ne primjenjuje na rezerviranja za poreze na dobit ili ekvivalente poreza na dobit (smjernice o računovodstvenoj evidenciji poreza na dobit nalaze se u MRS 12 *Porezi na dobit*). Niti se primjenjuje na rezerviranja koja nastaju iz primanja zaposlenih (smjernice o računovodstvenoj evidenciji primanja zaposlenih nalaze se u MRSJS 39 *Primanja zaposlenih*).
15. Određeni iznosi tretirani kao rezerviranja mogu se odnositi na priznavanje prihoda, primjerice kada subjekt daje jamstvo u zamjenu za naknadu. Ovaj standard ne navodi priznavanje prihoda. MRSJS 9 *Prihodi iz transakcija razmjene* utvrđuju se okolnosti u kojima se priznaje prihod od transakcija razmjene i daju se praktične smjernice o primjeni kriterija priznavanja. Ovaj standard ne mijenja zahtjeve MRSJS 9.
16. Ovim standardom se definiraju rezerviranja kao obveze neodređenog vremena ili iznosa. U nekim zemljama, pojam rezerviranje se također koristi u kontekstu stavki kao što su amortizacija, umanjenje vrijednosti imovine ili sumnjivi dugovi; to su usklađenja knjigovodstvene vrijednosti imovine i nisu obuhvaćeni ovim standardom.
17. Drugim MRSJS određuje se tretiraju li se rashodi kao imovina ili kao trošak. Ova pitanja nisu obuhvaćena ovim standardom. Prema tome, ovim standardom se niti zabranjuje niti zahtjeva kapitalizacija troškova priznatih kada je napravljeno rezerviranje.

Definicije

18. Sljedeći pojmovi se koriste u ovom standardu sa navedenim značenjima:

Kolektivne usluge su usluge koje pruža subjekt javnog sektora istovremeno svim članovima zajednice, a namijenjene su zadovoljavanju potreba cjelokupnog društva.

Izvedena obveza je obveza koja proizlazi iz aktivnosti subjekta gdje je:

- (a) utvrđenim obrascem prethodne prakse, objavljenih politika ili dovoljno konkretnih tekućih izvještaja, subjekt ukazuje drugim stranama kako će prihvatiti određene odgovornosti; i
- (b) kao rezultat, subjekt je stvorio valjano očekivanje od strane drugih strana da će ispuniti svoje odgovornosti.

Potencijalna imovina je moguća imovina koja nastaje iz prošlih događaja i čije postojanje će se potvrditi samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta.

Potencijalna obveza je:

- (a) moguća obveza koja nastaje iz prošlih događaja i čije postojanje će se potvrditi samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta; i
- (b) sadašnja obveza koja nastaje iz prošlih događaja ali nije priznata jer:
 - (i) nije vjerojatno kako će odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal biti potreban za podmirenje obveze; ili
 - (ii) iznos obveze ne može se dovoljno pouzdano izmjeriti¹.

Izvršni ugovori su ugovori prema kojima niti jedna strana nije ispunila svoje obveze ili su obje strane djelomično ispunile svoje obveze u jednakoj mjeri.

¹ Informacije koje su pouzdane ne sadrže značajne pogreške i pristranosti, a korisnici se mogu pouzdati u to da će vjerno predstavljati to što predstavljaju ili se razumno može očekivati da predstavljaju. U točki BC16 MRSJS 1 raspravlja se o prijelaznom pristupu objašnjenja pouzdanosti.

Pojedinačne usluge su dobra i usluge koje subjekti javnog sektora pružaju pojedincima i/ili kućanstvima, a namijenjene su zadovoljavanju potreba cjelokupnog društva.

Zakonska obveza je obveza koja proizlazi iz:

- (a) ugovora (kroz njegove eksplicitne ili implicite uvjete);
- (b) zakonodavstva; ili
- (c) drugih zakonskih propisa.

Obvezujući događaj je događaj koji stvara zakonsku ili izvedenu obvezu koja dovodi do toga da subjekt nema realnu alternativu za podmirenje te obveze.

Štetni ugovor je ugovor o razmjeni dobara ili usluga u kojem neizbježni troškovi ispunjenja obveza prema ugovoru prelaze ekonomske koristi ili uslužni potencijal za koje se očekuje da će biti primljeni prema tom ugovoru.

Rezerviranje je obveza neizvjesnog roka dospijeca ili iznosa.

Restrukturiranje je program koji planira i kontrolira rukovodstvo i značajno mijenja ili:

- (a) obuhvat aktivnosti subjekta; ili
- (b) način na koji se provode te aktivnosti.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS koriste se u ovom standardu sa istim značenjem kao u tim standardima i reproducirani su u *Pojmovniku definiranih pojmova* objavljenom zasebno.

Rezerviranja i druge obveze

19. Rezerviranja se mogu razlikovati od drugih obveza kao što su obveze prema dobavljačima i vremenska razgraničenja jer postoji neizvjesnost o vremenu i iznosu budućih rashoda potrebnih za podmirenje. Suprotno tome:

- (a) obveze prema dobavljačima su obveze za plaćanje dobara i usluga koje su primljene ili pružene i za koje je izdat račun i formalno su dogovorene s dobavljačem; i
- (b) Vremenska razgraničenja su obveze za plaćanje dobara ili usluga koji su primljeni ili isporučeni ali nisu plaćeni, nije isporučen račun niti formalno dogovoreno s dobavljačem, uključujući iznose koji se duguju zaposlenicima (primjerice, iznosi koji se odnose na razgraničene isplate za odmor). Iako je katkad potrebno procijeniti iznos ili vrijeme razgraničenja, neizvjesnost je općenito manja nego za rezerviranja.

Vremenska razgraničenja se često prikazuju kao dio obveza prema dobavljačima, dok se rezerviranja prikazuju zasebno.

Odnos između rezerviranja i potencijalnih obveza

20. Općenito, sva rezerviranja su potencijalna jer postoji nesigurnost u vremenu i iznosu. Međutim, u okviru ovog standarda, pojam potencijalan se koristi za obveze i imovinu koje nisu priznate jer će se njihove postojanje potvrditi samo pojavljivanjem ili nepojavljivanjem jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta. Uz to, pojam potencijalna obveza se koristi za obveze koje ne ispunjavaju kriteriji priznavanja.

21. Ovim standardom se pravi razlika između:

- (a) rezerviranja – koja se priznaju kao obveze (pretpostavljajući da se može napraviti pouzdana procjena) jer su to sadašnje obveze i vjerojatno je kako će odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal biti potreban za podmirenje obveza; i
- (b) potencijalnih obveza – koje se ne priznaju kao obveze jer su:
 - (i) moguće obveze, jer se još treba potvrditi ima li subjekt sadašnju obvezu koja bi mogla voditi do odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal; ili
 - (ii) sadašnje obveze koje ne zadovoljavaju uvjete priznavanja iz ovog standarda (jer nije vjerojatno da će biti

potreban odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal za podmirenje usluga ili se ne može napraviti dovoljno pouzdana procjena iznosa obveze).

Priznavanje

Rezerviranja

22. Rezerviranje se mora priznati kada:

- (a) subjekt ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlog događaja;
- (b) je vjerojatno da će odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal biti potreban za podmirenje usluga; i
- (c) može se napraviti pouzdana procjena iznosa obveze.

Ako ovi uvjeti nisu ispunjeni, rezerviranje se ne smije priznati.

Sadašnja obveza

23. U određenim slučajevima nije jasno postoji li sadašnja obveza. U ovim slučajevima, smatra se da prošli događaj dovodi do sadašnje obveze ako je, uzimajući u obzir sve dostupne dokaza, vjerojatnije kako sadašnja obveza postoji na datum izvještavanja.

24. U većini slučajeva bit će jasno dovodi li prošli događaj do sadašnje obveze. U drugim slučajevima, primjerice u tužbi, može biti sporno je su li se odgodili određeni događaji ili jesu li ti događaji doveli do sadašnje obveze. U takvim slučajevima, subjekt određuje postoji li sadašnja obveza na datum izvještavanja uzimajući u obzir sve dostupne dokaze, uključujući primjerice mišljenje eksperta. Dokazi uzeti u obzir uključuju sve dodatne dokaze dane događajima nakon datuma izvještavanja. Na temelju takvih dokaza:

- (a) kada je vjerojatnije kako sadašnja obveza postoji na datum izvještavanja, subjekt priznaje rezerviranje (ako su kriteriji priznavanja ispunjeni); i
- (b) kada je vjerojatnije kako ne postoji sadašnja obveza na datum izvještavanja, subjekt objavljuje potencijalnu obvezu, osim ako je mogućnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal mala (vidjeti točku 100).

Prošli događaj

25. Prošli događaj koji vodi sadašnjoj obvezi naziva se obvezujući događaj. Kako bi događaj bio obvezujući događaj potrebno je da subjekt nema realnu alternativu podmirenju obveze koja je stvorena događajem. To je slučaj samo:

- (a) kada se podmirenje obveze može izvršiti zakonom; ili
- (b) u slučaju izvedene obveze, kada događaj (koji može biti aktivnost subjekta) stvara valjana očekivanja drugih strana kako će subjekt ispuniti obveze.

26. Financijski izvještaji se bave financijskim položajem subjekta na kraju njegovog izvještajnog razdoblja, a ne njegovim mogućim položajem u budućnosti. Stoga, se ne priznaje rezerviranje za troškove koji trebaju nastati radi nastavka tekućih aktivnosti subjekta u budućnosti. Jedine obveze priznate u izvještaju o financijskom položaju subjekta su one koje postoje na datum izvještavanja.

27. Samo one obveze nastale iz prošlih događaja koje postoje neovisno od budućih aktivnosti subjekta (odnosno, budućeg provođenja njegovih aktivnosti) se priznaju kao rezerviranja. Primjeri takvih obveza su kazne ili troškovi čišćenja za nezakonito nanošenje štete okolišu koje zakon nameće subjektu javnog sektora. Obje ove obveze vodile bi odljevu resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal u podmirenju bez obzira na buduće aktivnosti tog subjekta javnog sektora. Slično tome, subjekt javnog sektora bi priznao rezerviranja za troškove razgradnje obrambenog postrojenja ili nuklearne elektrane u vlasništvu države, u mjeri u kojoj je subjekt javnog sektora obavezan ispraviti već prouzročenu štetu. MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* bavi se stavkama, uključujući troškove demontaže i vraćanja lokacije u

prvobitno stanje, a koji su uključeni u nabavnu vrijednost imovine. U suprotnom, zbog zakonskih uvjeta, pritiska birača ili želje da se pokaže vodstvo zajednice, subjekt može namjeravati ili trebati izdatke kako bi djelovao na određeni način u budućnosti. Primjer bi bio kada subjekt javnog sektora odluči ugraditi kontrolu emisije na određena vozila ili državni laboratoriji odluči instalirati jedinice za prečišćavanje kako bi zaštitio zaposlenike od isparavanja određenih kemikalija. S obzirom da subjekti mogu izbjeći buduće rashode svojim budućim aktivnostima - primjerice, promjenom metode poslovanja – oni nemaju sadašnju obvezu za taj budući rashod i ne priznaje se rezerviranje.

28. Obveza uvijek uključuje drugu stranu kojoj se duguje obveza. Ipak nije potrebno znati identitet stranke kojoj se obveza duguje – zapravo, obveza može biti prema široj javnosti. Zato što obveza uvijek uključuje obvezu prema drugoj strani, slijedi da odluka rukovodstva subjekta, upravnog tijela ili subjekta koji ima kontrolu ne stvara izvedenu obvezu na datum izvještavanja, osim ako odluka nije priopćena prije datuma izvještavanja onima koji su njome obuhvaćeni na dovoljno specifičan način kako bi stvorili valjana očekivanja iz njih da će subjekt ispuniti svoje odgovornosti.
29. Događaj koji ne stvara obvezu odmah to može napraviti kasnije, zbog promjena zakona ili promjena aktivnosti subjekta (primjerice, dovoljno specifična javna izjava) dovodi do izvedene obveze. Primjerice, kada je štetu okolišu uzrokovala državna agencija, možda ne postoji obveza otklanjanja posljedica. Međutim, uzrokovanje štete će postati obvezujući događaj kada se novim zakonom zahtjeva da se postojeća šteta ispravi ili kada vlada koja ima kontrolu ili zasebna agencija javno prihvati odgovornost za ispravak štete na način koji se stvara izvedena obveza.
30. Kada detalji predloženog novog zakona još nisu finalizirani, obveza nastaje samo onda kada je sigurno kako će zakon biti donesen onako kakav je nacrt. Za potrebe ovog standarda, takva obveza se smatra izvedenom obvezom. Međutim, razlike u okolnostima koje okružuju donošenje zakona često čini nemogućim odrediti pojedinačni događaj koji bi donošenje zakona učinio gotovo sigurnim. U mnogim slučajevima, nije moguće prosuditi hoće li predloženi novi zakon biti donesen kao u nacrtu te svaka odluka o postojanju obveze bi trebala sačekati donošenje predloženog zakona.

Mogući odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal

31. Kako bi se obveza kvalificirala za priznavanje, mora postojati ne samo sadašnja obveza nego i vjerojatnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal za podmirenje obveze. Za potrebe ovog standarda, odljev resursa ili drugi događaj se smatra vjerojatnim ako je vjerojatno da će se događaj dogoditi tj. vjerojatnost da će se događaj dogoditi je veća nego da neće. Kada nije vjerojatno da postoji sadašnja obveza, subjekt objavljuje potencijalnu obvezu, osim ukoliko je vjerojatnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal mala (vidjeti točku 100).
32. Kada postoji određeni broj sličnih obveza (primjerice, obveza vlade da nadoknadi pojedincima koji su primili kontaminiranu krv iz državnih bolnica), vjerojatnost da će odljev biti potreban za podmirenje se određuje uzimanjem u obzir klase obveza u cjelini. Iako vjerojatnost odljeva za bilo koju stavku može biti mala, može biti vrlo vjerojatno da će biti potreban određeni odljev resursa za podmirenje klase obveza kao cjeline. Ako je to slučaj, rezerviranje se priznaje (ako su kriteriji priznavanja ispunjeni).

Pouzdana procjena obveze

33. Korištenje procjena je nužni dio pripreme financijskih izvještaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost. To je posebice točno u slučaju rezerviranja, koja su po svojoj prirodi nesigurnija nego većina druge imovine ili obveza. Osim u izuzetno rijetkim slučajevima, subjekt će moći odrediti raspon mogućih ishoda i stoga može procijeniti obvezu koja je dovoljno pouzdana da se koristi u priznavanju rezerviranja.
34. U iznimno rijetkom slučaju kada se ne može napraviti nikakva pouzdana procjena, postoji obveza koja se ne može priznati. Ta obveza je objavljena u potencijalnoj obvezi (vidjeti točku 100).

Potencijalne obveze

35. **Subjekt ne priznaje potencijalnu obvezu.**
36. Potencijalna obveza se objavljuje, kako se traži točkom 100, osim ako je vjerojatnost odljeva resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal mala.

37. Kada je subjekt solidarno i pojedinačno odgovoran za obvezu, dio obveze za koji se očekuje da će ga ispuniti druge strane, smatra se potencijalnom obvezom. Primjerice, u slučaju duga zajedničkog aranžmana, taj dio obveze koji trebaju ispuniti drugi sudionici zajedničkog aranžmana, smatra se potencijalnom obvezom. Subjekt priznaje rezerviranje za dio obveze za koji je vjerojatan odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal, osim u rijetkim okolnostima kada se ne može napraviti pouzdana procjena.
38. Potencijalne obveze se mogu razviti na način koji se početno nije očekivao. Stoga se stalno procjenjuju kako bi se odredilo je li odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal postao vjerojatan. Ako je postalo vjerojatno kako će odljev budućih ekonomskih koristi ili potencijala usluge biti potreban za stavku koja se prethodno smatrala potencijalnom obvezom, rezerviranje se priznaje u financijskim izvještajima razdoblja u kojem se promjena vjerojatnosti događa (osim u iznimno rijetkim okolnostima kada se ne može napraviti pouzdana procjena). Primjerice, subjekt lokalne vlade može prekršiti zakon o zaštiti okoliša, ali ostaje nejasno je li napravljena šteta okolišu. Kada naknadno postane jasno kako je šteta uzrokovana i da će biti potrebno otklanjanje, subjekt bi priznao rezerviranje jer je odljev ekonomskih koristi sada vjerojatan.

Potencijalna imovina

39. Subjekt ne priznaje potencijalnu imovinu.

40. Potencijalna imovina obično nastaje iz neplaniranih ili drugih neočekivanih događaja koji (a) nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta i (b) dovode do mogućnosti priljeva ekonomskih koristi ili potencijala usluge subjektu. Primjer je potraživanje koje subjekt vodi kroz pravne procese, gdje je ishod nesiguran.
41. Potencijalna imovina se ne priznaje u financijskim izvještajima jer to može dovesti do priznavanja prihoda koji možda nikad neće biti realizirani. Međutim, kada je realizacija prihoda gotovo sigurna, onda povezana imovina nije potencijalna imovina i njezino priznavanje je primjereno.
42. Potencijalna imovina se objavljuje kako se traži točkom 105 kada je priljev ekonomskih koristi ili potencijala usluge vjerojatan.
43. Potencijalna imovina se stalno procjenjuje kako bi se osiguralo da se promjene na odgovarajući način prikažu u financijskim izvještajima. Ako je postalo gotovo sigurno da će doći do priljeva ekonomskih koristi ili potencijala usluge, a vrijednost imovine se može pouzdano izmjeriti, imovina i povezani prihod se priznaju u financijskim izvještajima razdoblja u kojem se dogodila promjena. Ako je priljev ekonomskih koristi ili potencijala usluge postao vjerojatan, subjekt objavljuje potencijalnu imovinu (vidjeti točku 105).

Mjerenje

Najbolja procjena

44. **Iznos koji se priznaje kao rezerviranje je najbolja procjena rashoda potrebnih za podmirenje sadašnje obveze na datum izvještavanja.**
45. Najbolja procjena rashoda potrebnih za podmirenje sadašnje obveze je iznos koji bi subjekt racionalno platio za podmirenje obveze na datum izvještavanja ili prenio na treću stranu u to vrijeme. Često neće biti moguće ili će biti preskupo podmiriti ili prenijeti obvezu na datum izvještavanja. Međutim, procjena iznosa koji bi subjekt racionalno platio za podmirenje ili prijenos obveze daje najbolju procjenu rashoda potrebnih za podmirenje sadašnje obveze na datum izvještavanja.
46. Procjene ishoda i financijskih rezultata se određuju procjenom rukovodstva subjekta, uz iskustvo slične transakcije i u nekim slučajevima uz izvještaje nezavisnih stručnjaka. Dokazi koji se uzimaju u obzir uključuju se svi dodatni dokazi, nastali na osnovu događaja nakon datuma izvještavanja.

Primjer

Državni medicinski laboratoriji daje usluge ultrazvučnog skeniranja državnim i privatnim medicinskim centrima i bolnicama na osnovi potpunog povrata troškova. Oprema dolazi uz jamstvo prema kojem se medicinskim centrima i

bolnicama pokriva trošak popravke bilo kojeg oštećenja koje postane vidljivo unutar prvih šest mjeseci nakon nabavke. Ako se manja oštećenja otkriju u svoj isporučenoj opremi, nastaju troškovi popravka od 1 milijun novčanih jedinica. Ako bi se otkrila veća oštećenja u svoj isporučenoj opremi, troškovi popravka bi iznosili 4 milijuna novčanih jedinica. Dosadašnja iskustva laboratorija i buduća očekivanja ukazuju kako, za nadolazeću godinu, 75% opreme neće imati oštećenja, 20% opreme će imati manja oštećenja i 5% opreme će imati veća oštećenja. U skladu s točkom 32, laboratorij procjenjuje vjerojatnost odljeva za obvezu jamstva u cjelini.

Očekivana vrijednost troška popravka je

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

47. Neizvjesnosti oko iznosa koji bi se priznao kao rezerviranje rješavaju se na različite načine u skladu s okolnostima. Kada mjerenje rezerviranja uključuje veliki broj stavki, obveza se procjenjuje ponderiranjem svih mogućih ishoda s njihovim povezanim vjerojatnostima. Naziv za ovu statističku metodu procjene je „očekivana vrijednost“. Rezerviranje će stoga biti različito, ovisno o tome je li vjerojatnost gubitka danog iznosa, primjerice 60% ili 90%. Kada postoji kontinuirani raspon očekivanih ishoda, i svaka vrijednost raspona je jednako vjerojatna kao i druge, koristi se srednja vrijednost raspona.
48. Kada se mjeri pojedinačna obveza, pojedinačni najvjerojatniji ishod može biti najbolja procjena obveze. Međutim, čak i u takvom slučaju, subjekt mora uzeti u obzir druge moguće ishode. Kada su drugi mogući ishodi ili većinom viši ili većinom niži nego najvjerojatniji ishod, najbolja procjena će biti viši ili niži iznos. Primjerice, ako država mora nadoknaditi ozbiljnu pogrešku na obrambenom brodu koji je izgradila za drugu državu, pojedinačni najvjerojatniji ishod može biti da popravak uspije iz prvog pokušaja uz trošak od 100.000 novčanih jedinica, ali se radi rezerviranje za veći iznos ako postoji značajna mogućnost da će biti potrebni daljnji pokušaji popravka.
49. Rezerviranje se mjeri prije poreza ili poreznih ekvivalenata. Smjernice o postupanju s poreznim posljedicama rezerviranja i promjene istih nalaze se u MRS 12.

Rizici i nesigurnosti

50. **Rizici i nesigurnosti koji neizbježno prate mnoge događaje i okolnosti uzimaju se u obzir prilikom dobivanja najbolje procjene rezerviranja.**
51. Rizik opisuje promjenjivost ishoda. Prilagođavanje rizika može povećati iznos na koji se mjeri obveza. Potreban je oprez prilikom procjena u uvjetima neizvjesnosti tako da prihod ili imovina nisu precijenjeni, a rashodi podcijenjeni. Međutim, neizvjesnost ne opravdava stvaranje viška rezerviranja ili namjerno precjenjivanje obveza. Primjerice, ako projicirani troškovi određenog nepovoljnog ishoda se procjenjuju razborito, taj se ishod onda ne tretira kao vjerojatniji nego što je realno. Potrebno je biti pažljiv kako bi se izbjeglo dupliciranje usklađenja za rizik i nesigurnost s posljedičnim precjenjivanjem rezerviranja.
52. Objavljivanje neizvjesnosti u vezi s iznosom rashoda vrši se prema točki 98(b).

Sadašnja vrijednost

53. **Kada je učinak vremenske vrijednosti novca značajan, iznos rezerviranja treba biti sadašnja vrijednost rashoda koji se očekuju da će biti potrebni za podmirenje obveze.**
54. Zbog vremenske vrijednosti novca, rezerviranja koja se odnose na novčane odljeve koji nastaju ubrzo nakon datuma izvještavanja su štetnija nego oni novčani odljevi istog iznosa koji nastaju kasnije. Rezerviranja se stoga diskontiraju, kada je učinak značajan.
- Kada se rezerviranje diskontira tijekom određenog broja godina, sadašnja vrijednost rezerviranja će se povećati svake godine kako se rezerviranje približava očekivanom vremenu podmirenja (vidjeti Ilustrativni primjer).
55. Točkom 97(e) ovog standarda zahtjeva se objavljivanje povećanja, tijekom razdoblja, diskontiranog iznosa koji nastaje protokom vremena.

56. **Diskontna stopa (ili stope) treba biti stopa prije poreza (ili stope) koja odražava(aju) tekuće tržišne procjene vremenske vrijednosti novca i rizike specifične za obvezu. Diskontna stopa(e) ne odražavaju rizike za koje su prilagođene procjene budućih novčanih tokova.**
57. U nekim jurisdikcijama, porezi na dobit ili ekvivalenti poreza na dobit naplaćuju se na suficit subjekta javnog sektora za to razdoblje. Kada se takvi porezi na dobit naplaćuju subjektima javnog sektora, odabrana diskontna stopa treba biti stopa prije poreza.

Budući događaji

58. **Budući događaji koji mogu utjecati na iznos potreban za podmirenje obveze moraju se odražavati u iznosu rezerviranja kada postoji dovoljno objektivan dokaz da će nastati.**
59. Očekivani budući događaji mogu biti posebno važni za mjerenje rezerviranja. Primjerice, određene obveze mogu biti vezane uz indeks kako bi se primateljima kompenzirali učinci inflacije ili druge specifične promjene cijena. Ako postoji dovoljan dokaz vjerojatnih očekivanih stopa inflacije, to se treba odraziti u iznosu rezerviranja. Drugi primjer budućih događaja koji utječu na iznos rezerviranja je kada država vjeruje kako će trošak čišćenja katrana, pepela i drugih zagađivača povezanih s lokacijom plinare na kraju njenog vijeka biti smanjeni budućim tehnološkim promjenama. U ovom slučaju, priznati iznos odražava trošak za koji tehnički kvalificirani, objektivni promatrači razumno očekuju da će nastati, uzimajući u obzir sve dostupne dokaze o tehnologiji koja će biti dostupna u vrijeme čišćenja. Stoga je prikladno uključiti, primjerice, očekivana smanjenja troškova povezana s povećanim iskustvom u primjeni postojeće tehnologije ili očekivani trošak primjene postojeće tehnologije u većoj ili složenijoj operaciji čišćenja od one koja je prethodno provedena. Međutim, subjekt ne predviđa razvoj potpuno nove tehnologije za čišćenje osim ako nema dovoljno objektivan dokaz tome.
60. Učinak mogućeg novog zakona koji može utjecati na iznos postojeće obveze države ili pojedinog subjekta javnog sektora se uzima u obzir prilikom mjerenja te obveze, kada postoji dovoljno objektivan dokaz da će zakon biti zasigurno donesen. Različite okolnosti koje nastaju u praksi čine nemogućim odrediti pojedinačni događaj koji će dati dovoljno objektivan dokaz u svakom slučaju. Potreban je dokaz o tome (a) što će se zakonom zahtijevati i (b) hoće li gotovo sigurno biti donesen i proveden u dogledno vrijeme. U mnogim slučajevima, dovoljno objektivan dokaz neće postojati dok novi zakon nije donesen.

Očekivano otuđenje imovine

61. **Dobici od očekivanog otuđenja imovine ne uzimaju se u obzir prilikom mjerenja rezerviranja.**
62. Dobici od očekivanog otuđenja imovine ne uzimaju se u obzir prilikom mjerenja rezerviranja, čak i ako je očekivano otuđenje usko povezano s događajem koji je doveo do rezerviranja. Umjesto toga, subjekt priznaje dobitke od očekivanog otuđenja imovine u vrijeme određeno MRSJS koji se bavi imovinom u pitanju.

Nadoknade

63. **Kada se očekuje da druga strana nadoknadi neke ili sve rashode potrebne za podmirenje rezerviranja, nadoknada se mora priznati kada i samo kada je sigurno da će se primiti nadoknada ako subjekt podmiri obvezu. Nadoknada se mora tretirati kao zasebna imovina. Iznos priznat za nadoknadu ne smije prelaziti iznos rezerviranja.**
64. **U izvještaju o financijskoj uspješnosti, rashod koji se odnosi na rezerviranja može se prikazati u neto vrijednosti, odnosno umanjen za priznati iznos nadoknade.**
65. Ponekad, subjekt može tražiti od druge strane da plati dio ili sve rashode potrebne za podmirenje rezerviranja (primjerice, kroz ugovore o osiguranju, klauzule o odšteti, jamstva dobavljača). Druga strana može ili nadoknaditi iznose koje je platio subjekt ili izravno platiti te iznose. Primjerice, državna agencija može imati zakonsku obvezu prema pojedincu kao rezultat pogrešnih savjeta koje su dali njezini zaposlenici. Međutim, agencija bi mogla nadoknaditi neke od rashoda iz osiguranja od profesionalne odgovornosti.
66. U većini slučajeva, subjekt ostaje obavezan za cijeli iznos koji je u pitanju, tako da bi subjekt trebao podmiriti cijeli iznos ako treća strana ne plati iz nekog razloga. U ovoj situaciji, rezerviranje se priznaje za cijeli iznos obveze i zasebna imovina za

očekivanu nadoknadu se priznaje kada je gotovo sigurno da će se nadoknada primiti ako subjekt podmiri obvezu.

67. U nekim slučajevima, subjekt neće biti obavezan za troškove koji su u pitanju ako treća strana ne plati. U tom slučaju, subjekt nema obveze za te troškove i oni nisu uključeni u rezerviranje.
68. Kako je dano u točki 37, obveza za koju je subjekt zajednički i pojedinačno odgovoran je potencijalna obveza u mjeri u kojoj se očekuje da će obvezu podmiriti druge strane.

Promjene rezerviranja

69. **Rezerviranja se razmatraju na svaki datum izvještavanja i usklađuju tako da odražavaju najbolju sadašnju procjenu. Ako nije više vjerojatno da će odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal biti potreban za podmirenje obveze, rezerviranje se treba poništiti.**
70. Kada se koristi diskontiranje, knjigovodstvena vrijednost rezerviranja se povećava u svakom razdoblju kako bi se odražavao protok vremena. Ovo povećanje se priznaje kao trošak kamate.

Korištenje rezerviranja

71. **Rezerviranje se koristi samo za rashode za koje je rezerviranje izvorno priznato.**
72. Samo rashodi koji se odnose na izvorna rezerviranja se usklađuju s njim. Usklađivanje rashoda s rezerviranjem koje se izvorno priznavalo za drugu svrhu prikrilo bi utjecaj dva različita događaja.

Primjena pravila priznavanja i mjerenja

Budući poslovni neto deficiti

73. **Rezerviranja se ne priznaju za neto deficite iz budućih poslovnih aktivnosti.**
74. Neto deficiti iz budućih poslovnih aktivnosti ne zadovoljavaju definiciju obveza iz točke 18 i opće kriterije priznavanja utvrđene za rezerviranja u točki 22.
75. Očekivanje neto deficita iz budućih poslovnih aktivnosti ukazuje na mogućnost smanjenja vrijednosti određene imovine koja se koristi u tim aktivnostima. Svaki subjekt testira tu imovinu na umanjenje. Smjernice o računovodstvenoj evidenciji umanjenja nalaze se u MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* i MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac*.

Štetni ugovori

76. **Ako subjekt ima ugovor koji je štetan, sadašnja obveza (umanjena za povrate) prema ovom ugovoru mora se priznati i mjeriti kao rezerviranje.**
77. Točka 76 ovog standarda primjenjuje se samo na ugovore koji su štetni.
78. Mnogi ugovori koji dokazuju transakcije razmjene (primjerice neke rutinske narudžbenice) mogu se otkazati bez plaćanja nadoknade drugoj strani i stoga ne postoji obveza. Ostali ugovori određuju prava i obveze za svaku od ugovornih strana. Kada događaji čine takav ugovor štetnim, ugovor ulazi u obuhvat ovog standarda i postoji obveza koja se priznaje. Izvršni ugovori koji nisu štetni izlaze iz obuhvata ovog standarda.
79. Ovaj standard definira štetni ugovor kao ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjavanja obveza prema ugovoru prelaze ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji bi se očekivali iz tog ugovora, što uključuje nadoknadbive iznose. Stoga, priznaje se sadašnja obveza umanjena za nadoknade kao rezerviranje prema točki 76. Neizbježni troškovi prema ugovoru održavaju najmanji neto trošak izlaska iz ugovora, koji je niži od troška njegovog ispunjavanja i bilo koje nadoknade ili kazne koje nastaju njegovim neispunjavanjem.
- 79A. Trošak ispunjavanja ugovora obuhvaća troškove koji se odnose izravno na ugovor. Troškovi koji se odnose izravno na ugovor sastoje se od:

- (a) inkrementalnih troškova ispunjavanja tog ugovora – primjerice, izravni rad i materijali; i
 - (b) rasporeda drugih troškova koji se odnose izravno na ispunjavanje ugovora – primjerice, raspored troška amortizacije za stavku nekretnina, postrojenja i opreme koje su koristili drugi u ispunjavanju tog ugovora.
80. Prije nego se odredi zasebno rezerviranje za štetne ugovore, subjekt priznaje sve gubitke od umanjenja koji su nastali na imovini korištenoj za ispunjavanje ugovora (vidjeti MRSJS 21 i MRSJS 26).

Restrukturiranje

81. Slijede primjeri događaja koji mogu potpasti pod definiciju restrukturiranja:
- (a) prestanak ili otuđenje aktivnosti ili usluge;
 - (b) zatvaranje podružnice ili prestanak aktivnosti državne agencije na određenoj lokaciji ili regiji ili preraspodjela aktivnosti iz jedne regije u drugu;
 - (c) promjene strukture rukovodstva, primjerice, ukidanje razine uprave ili izvršne službe; i
 - (d) temeljne reorganizacije koje imaju značajan učinak na prirodu i fokus djelovanja subjekta.
82. Rezerviranje za restrukturiranje se priznaje samo kada su zadovoljeni opći kriteriji priznavanja za rezerviranja dani u točki 22. Točkama 83-96 određuje se kako se opći kriteriji priznavanja primjenjuju na restrukturiranja.
- 83. Izvedena obveza restrukturiranja nastaje samo kada subjekt:**
- (a) ima detaljan formalan plan za restrukturiranje određujući barem:**
 - (i) predmetnu aktivnost/poslovnu jedinicu ili dio aktivnosti/poslovne jedinice;**
 - (ii) glavne pogođene lokacije;**
 - (iii) lokaciju, funkcije i približni broj zaposlenika koji će dobiti otpremnine za zaključenje njihovog radnog odnosa;**
 - (iv) rashode koji će se poduzeti; i**
 - (v) kada će se primijeniti plan; i**
 - (b) podigao je valjana očekivanja kod onih koji su obuhvaćeni da će provesti restrukturiranje započinjanjem primjene tog plana ili najavljivanjem njegovih glavnih značajki onima na koje utječe.**
84. Unutar javnog sektora, restrukturiranje se može dogoditi na razini cijele države, portfelja ili ministarstva, ili na razini agencije.
85. Dokaz kako je država ili pojedinačni subjekt započeo s provedbom plana restrukturiranja treba se dati primjerice (a) javnom objavom glavnih značajki plana, (b) prodajom ili prijenosom imovine, (c) obavijesti o namjeri otkazivanja najмова ili (d) utvrđivanjem alternativnih aranžmana za klijente usluga. Javna objava detaljnog plana restrukturiranja se sastoji od izvedene obveze za restrukturiranje samo ako je napravljena na takav način i dovoljno detaljno (odnosno, navodeći glavne značajke plana) da dovodi do rasta valjanih očekivanja drugih strana, kao što su korisnici usluga, dobavljači i zaposlenici (ili njihovi predstavnici) da će država ili subjekt provesti restrukturiranje.
86. Kako bi plan dio dovoljan da nastane izvedena obveza kada se saopći onima na koje utječe, potrebno je planirati da njegova primjena počne što prije je moguće i da se dovrši u vremenskom roku koji čini značajne promjene plana malo vjerojatnim. Ako se očekuje kako će biti dugo odgađanje prije nego restrukturiranje započne ili da će restrukturiranje trajati nerazumno dugo, malo je vjerojatno da će plan dovesti do rasta valjanih očekivanja drugih kako su država ili pojedinačni subjekt u tom trenutku posvećeni restrukturiranju, jer vremenski okvir omogućava državi ili subjektu prilike da promijene svoje planove.
87. Odluka rukovodstva ili upravnog tijela da izvrši restrukturiranje, donesena prije datuma izvještavanja, ne dovodi do izvedene obveze na datum izvještavanja osim kada je subjekt, prije datuma izvještavanja::

- (a) počeo primjenjivati plan restrukturiranja; ili
- (b) najavio glavne značajke plana restrukturiranja onima na koje utječe na dovoljno specifičan način da podigne valjana očekivanja kod njih da će subjekt provesti restrukturiranje.

Ako subjekt počne primjenjivati plan restrukturiranja ili najavi glavne značajke plana onima na koje se to odnosi tek nakon datuma izvještavanja, može se zahtijevati objavljivanje prema MRSJS 14 *Događaji nakon datuma izvještavanja*, ako je restrukturiranje toliko značajno da bi neobjavljivanje moglo utjecati na ekonomske odluke korisnika na temelju financijskih izvještaja.

- 88. Iako se izvedena obveza ne stvara samo odlukom rukovodstva ili upravnog tijela, obveza može nastati iz drugih ranijih događaja zajedno s takvom odlukom. Primjerice, pregovori s predstavnicima zaposlenika za otpremnine ili sa kupcima za prodaju ili prijenos poslovanja, mogu biti zaključeni samo uz odobrenje upravnog tijela ili odbora. Kada je odobrenje pribavljeno i saopćeno drugim stranama, subjekt ima izvedenu obvezu restrukturiranja ako su zadovoljeni uvjeti iz točke 83.
- 89. U nekim zemljama (a) konačnu ovlast za donošenje odluka o subjektu javnog sektora ima upravno tijelo ili odbor čije članstvo uključuje predstavnike interesa osim onih iz rukovodstva (primjerice, zaposlenika) ili (b) može biti potrebno obavijestiti te predstavnike prije nego upravno tijelo ili odbor donesu odluku. Budući da odluka takvog upravnog tijela ili odbora uključuje priopćenje tim predstavnicima, to može dovesti do izvedene obveze za restrukturiranje.

Prodaja ili prijenos poslovanja

- 90. **Nikakva obveza ne nastaje kao posljedica prodaje ili prijenosa poslovanja dok se subjekt ne obveže na prodaju ili prijenos, odnosno dok ne postoji obvezujući sporazum.**
- 91. Čak i kada je subjekt donio odluku prodati poslovanje i objaviti tu odluku javno, ne može se obvezati na prodaju dok se ne utvrdi kupac i dok ne postoji obvezujući sporazum o prodaji. Dok ne postoji obvezujući sporazum o prodaji, subjekt može promijeniti svoje mišljenje i morat će poduzeti drugi smjer aktivnosti ako se ne pronađe kupac pod prihvatljivim uvjetima. Kada je prodaja samo dio restrukturiranja, izvedena obveza može nastati za druge dijelove restrukturiranja prije postojanja obvezujućeg sporazuma o prodaji.
- 92. Restrukturiranje unutar javnog sektora često uključuje prijenos poslovanja iz jednog kontroliranog subjekta u drugi i može uključivati prijenos poslovanja bez ili po nominalnoj naknadi. Takvi prijenosi se često odvijaju prema vladinoj direktivi i neće uključivati obvezujuće sporazume kako je opisano u točki 90. Obveza postoji samo kada postoji obvezujući sporazum prijenosa. Čak i kada predloženi prijenosi ne vode priznavanju rezerviranja, objavljivanje planiranih transakcija može se zahtijevati prema drugim MRSJS kao što su MRSJS 14 i MRSJS 20 *Objavljivanje povezanih osoba*

Rezerviranja za restrukturiranje

- 93. **Rezerviranja za restrukturiranje uključuju samo izravne rashode koji nastaju iz restrukturiranja, a to su oni koji:**
 - (a) **su nužno uključeni restrukturiranjem; i**
 - (b) **nisu povezani s tekućim aktivnostima subjekta.**
- 94. Rezerviranja za restrukturiranje ne uključuje slijedeće troškove:
 - (a) prekvalifikacija ili premještanje osoblja;
 - (b) marketing; ili
 - (c) ulaganje u novi sustav i mreže distribucije.

Ovi rashodi se odnose na buduće provođenje aktivnosti i nisu obveze za restrukturiranje na datum izvještavanja. Takvi rashodi se priznaju na istoj osnovi kao da su nastali samostalno iz restrukturiranja.

- 95. Budući poslovni neto deficiti koji se mogu utvrditi do datuma restrukturiranja nisu uključeni u rezerviranje, osim ako se ne odnose na štetne ugovore kako je definirano točkom 18.
- 96. Kako se traži točkom 61, dobici od očekivanih otuđenja imovina ne uzimaju se u obzir prilikom mjerenja rezerviranja za

restrukturiranje, čak i ako je prodaja imovine predviđena kao dio restrukturiranja.

Objavljivanje

97. Za svaku klasu rezerviranja subjekt je objavljuje:

- (a) knjigovodstveni iznos na početku i na kraju razdoblja;
- (b) dodatna rezerviranja napravljena u razdoblju, uključujući povećanje postojećih rezerviranja;
- (c) iznose korištene (odnosno nastale i naplaćene na teret rezerviranja) tijekom razdoblja;
- (d) neiskorištene iznose poništene tijekom razdoblja; i
- (e) povećanje diskontiranog iznosa tijekom razdoblja koje nastaje protekom vremena i učinkom bilo koje promjene diskontne stope.

Usporedne informacije se ne traže.

98. Subjekt je objavljuje sljedeće za svaku klasu rezerviranja:

- (a) kratki opis prirode obveze i očekivani vremenski rok svih očekivanih odljeva ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala;
- (b) naznaku o neizvjesnosti u vezi s iznosom ili rokom tih odljeva. Kada je potrebno dati odgovarajuće informacije, subjekt objavljuje glavne pretpostavke koje se tiču budućih događaja kako je navedeno u točki 58; i
- (c) iznos svih očekivanih nadoknada, navodeći iznos bilo koje imovine koja se priznaje za tu očekivanu nadoknadu.

99. [Izbrisano]

100. Osim ako je vjerojatnost bilo kakvog odljeva za podmirenje mala, subjekt objavljuje, za svaku klasu potencijalne obveze na datum izvještavanja, kratki opis prirode potencijalne obveze i gdje je izvedivo:

- (a) procjenu njegovog financijskog učinka, mjereno prema točkama 44–62;
- (b) naznaku o neizvjesnosti koje se odnose na iznos i vremenski rok svakog odljeva; i
- (c) mogućnost bilo kakve nadoknade.

101. Prilikom određivanja koja rezerviranja ili potencijalne obveze mogu biti agregirane da čine klasu, nužno je razmotriti je li priroda stavki dovoljno slična da bi jedan izvještaj o njima ispunio uvjete iz točaka 98(a) i (b) i 100(a) i (b). Stoga, može biti prikladno tretirati, kao jednu klasu rezerviranja, iznose koji se odnose na jednu vrstu obveza, ali ne bi bilo prikladno tretirati kao jednu klasu iznose koji se odnose na troškove obnove okoliša i iznose koji su predmet sudskih postupaka.

102. Kada rezerviranja i potencijalna obveza nastaju iz istog seta okolnosti, subjekt objavljuje traženo prema točkama 97, 98 i 100 na način kojim se pokazuje veza između rezerviranja i potencijalne obveze.

103. Subjekt može u određenim okolnostima koristiti vanjsku procjenu za mjerenje rezerviranja. U tom slučaju, informacije koje se odnose na procjenu se mogu korisno objaviti.

104. [Izbrisano]

105. Kada je priljev ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala vjerojatan, subjekt objavljuje kratki opis prirode potencijalne imovine na datum izvještavanja i kada je izvedivo procjenu njihovih financijskih učinaka, mjerenu koristeći načela dana za rezerviranja u točkama 44–62.

106. Zahtjevi objavljivanja iz točke 105 namijenjeni su samo za primjenu na onoj potencijalnoj imovini kada postoji razumno očekivanje kako će koristi priteći subjektu. Odnosno, nema zahtjeva za objavljivanjem ove informacije o svojoj potencijalnoj imovini (vidjeti točke 39 i 43 za raspravu o potencijalnoj imovini). Važno je da se objavama za potencijalnu imovinu izbjegava davanje pogrešnih indikacija vjerojatnosti nastanka prihoda. Primjerice, potencijalna imovina bi nastala iz ugovora kojim subjekt javnog sektora omogućava poduzeću iz privatnog sektora rudariti jednu od njegovih nekretnina u zamjenu za

tantijemu na temelju određene cijene po izvađenoj toni, a tvrtka je započela s rudarenjem. Uz objavljivanje prirode ugovora, potencijalna obveza bi se trebala kvantificirati, gdje se može napraviti razumna procjena količine minerala koji će se izvaditi i vrijeme očekivanih novčanih priljeva. Ako nisu postojale dokazane rezerve, ili su prevladale neke druge okolnosti koje su upućivale kako će biti malo vjerojatno da će se minerali izvaditi, subjekt javnog sektora ne bi objavio informacije koje se traže točkom 105 jer ne postoji vjerojatan priljev koristi.

107. Zahtjevi objavljivanja iz točke 105 obuhvaćaju potencijalnu imovinu iz transakcija razmjene i iz transakcija koje se ne odnose na razmjenu. Postoji li potencijalna imovina u vezi s prihodima od oporezivanja ovisi o tumačenju što čini oporezivi događaj. Određivanjem oporezivog događaja za prihode od oporezivanja i njegove moguće implikacije u vezi s objavljivanjem potencijalne imovine povezane s prihodima od oporezivanja tretira se kao dio zasebnog projekta prihoda koje ne spadaju u transakcije razmjene.
108. **Kada nijedna od informacija traženih u točkama 100 i 105 nije objavljena jer nije izvedivo, ta se činjenica mora objaviti.**
109. **U iznimno rijetkim slučajevima može se očekivati kako će objavljivanje dijela ili svih informacija koje se traže točkama 97-107 ozbiljno utjecati na poziciju subjekta u sporu s drugim stranama po pitanju rezerviranja, potencijalne obveze ili potencijalne imovine. U takvim slučajevima, subjekt ne treba objaviti informacije, ali tada objavljuje opću prirodu spora, zajedno sa činjenicom i razlogom zašto informacije nisu objavljenje.**

Prijelazne odredbe

110. [Izbrisano]

110A.

Poboljšanjima MRSJS 2021 izdanim u siječnju/januaru 2022. dodana je točka 79A i izmijenjena je točka 80. Subjekt primjenjuje te izmjene na ugovore za koje još nije ispunio sve svoje obveze na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem prvi put primjenjuje te izmjene i dopune (datum početne primjene). Subjekt ne treba prepraviti usporedive informacije. Umjesto toga, subjekt priznaje kumulativni učinak početne primjene izmjena i dopuna kao usklađenje početnog salda neto imovine/kapitala ili druge komponente neto imovine/kapitala, kako je izvedivo, na datum početne primjene.

Datum stupanja na snagu

111. Subjekt primjenjuje ovaj standard za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2004. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2004. treba objaviti tu činjenicu.
- 111A. Točka 5 je izbrisana, a točke 1 i 4 su izmijenjene *Poboljšanjima MRSJS 2011* izdanim u listopadu/oktobru 2011. Subjekt primjenjuje ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2013. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenu za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2013. treba objaviti tu činjenicu.
- 111B. Točke 110 i 112 su izmijenjene MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)* izdanim u siječnju/januaru 2015. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2017. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje MRSJS 33 za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2017. izmjene se također trebaju primijeniti za to ranije razdoblje.
- 111C. MRSJS 37 *Zajednički aranžmani* izdanim u siječnju/januaru 2015. izmijenjena je točka 37. Subjekt primjenjuje tu izmjenu kada primjenjuje MRSJS 37.
- 111D. Točka 6 izmijenjena je *Poboljšanjima MRSJS 2015* izdanim u travnju/aprilu 2016. Subjekt primjenjuje tu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2017. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenu za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2017. treba objaviti tu činjenicu.
- 111E. Točke 2 i 3 su izbrisane *Primjenjivošću MRSJS* izdanim u travnju/aprilu 2016. Subjekt primjenjuje te izmjene za

godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2018. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2018. treba objaviti tu činjenicu.

- 111F. Točka 14 izmijenjena je MRSJS 39 *Primanja zaposlenih* izdanim u srpnju/julu 2016. Subjekt primjenjuje ovu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2018. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenu za razdoblje prije 1. siječnja/januara 2018. treba objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 39 u isto vrijeme.
- 111G. Točka 4A dodana je MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru* izdanim u siječnju/januaru 2017. Subjekt primjenjuje ovu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju prije 1. siječnja/januara 2019. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenu za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2019. treba objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 40 u isto vrijeme.
- 111H. Točka 4 je izmijenjena MRSJS 41 izdanim u kolovozu/augustu 2018. Subjekt primjenjuje ovu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2023. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenu za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2023. treba objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 41 u isto vrijeme.
- 111I. Točke 1, 12, 19, i 77 su izmijenjene, a točke 7–11, 99 i 104 su izbrisane MRSJS 42 *Socijalna davanja* izdanim u siječnju/januaru 2019. Subjekt primjenjuje ove izmjene u isto vrijeme kada primjenjuje MRSJS 42.
- 111J. Točke 6A i AG1-AG20 su dodane, a točka 18 je izmijenjena *Kolektivnim i pojedinačnim uslugama* (Izmjene i dopune MRSJS 19) izdanim u siječnju/januaru 2020. Subjekt primjenjuje ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2023. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2023. treba objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 42 *Socijalna davanja* u isto vrijeme.
- 111K. Točke 79A i 110 A su dodane, a točka 80 je izmijenjena *Poboljšanjima MRSJS 2021* izdanim u siječnju/januaru 2022. Subjekt primjenjuje ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2023. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za ranije razdoblje treba objaviti tu činjenicu.
- 111L. Točka 13 izmijenjena je MRSJS 43 izdanim u siječnju/januaru 2022. Subjekt primjenjuje ovu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2025. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2025. treba objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 43 u isto vrijeme.
- 112. Kada subjekt primjenjuje MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi kako je definirano u MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)* za potrebe financijskog izvještavanja nakon datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon usvajanja MRSJS.

Rezerviranja, potencijalne obveze, potencijalna imovina, nadoknade

Ove tablice prate, ali nisu dio MRSJS 19.

Rezerviranja i potencijalne obveze

Kada, kao rezultat prošlih događaja, može postojati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal u podmirenju (a) sadašnje obveze ili (b) moguće obveze čije će postojanje biti potvrđeno samo pojavljivanjem ili nepojavljivanjem jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta.		
Postoji sadašnja obveza koja vjerojatno zahtjeva odljev resursa.	Postoji moguća obveza ili sadašnja obveza koja može, ali vjerojatno neće zahtijevati odljev resursa.	Postoji moguća obveza ili sadašnja obveza pri čemu je vjerojatnost odljeva resursa mala.
Rezerviranje je priznato (točka 22).	Rezerviranje nije priznato (točka 35).	Rezerviranje nije priznato (točka 35).
Traže se objavljivanja za rezerviranja (točke 97 i 98).	Traže se objavljivanja za potencijalne obveze (točka 100).	Ne traži se objavljivanje (točka 100).

Potencijalna obveza također nastaje u iznimno rijetkim slučajevima kada se obveza ne može priznati jer se ne može pouzdano izmjeriti. Traže se objavljivanja za potencijalnu obvezu.

Potencijalna imovina

Kada, kao rezultat prošlog događaja, postoji moguća imovina čije postojanje će se potvrditi samo pojavljivanjem ili nepojavljivanjem jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta.		
Priljev ekonomskih koristi ili potencijala usluge je gotovo siguran.	Priljev ekonomskih koristi ili potencijala usluge je vjerojatan ali nije gotovo siguran.	Priljev ekonomskih koristi ili potencijala usluge nije vjerojatan.
Imovina nije potencijalna (točka 41).	Imovina se ne priznaje (točka 39).	Imovina se ne priznaje (točka 39).
	Traže se objavljivanja (točka 105).	Ne traže se objavljivanja (točka 105).

Nadoknade

Očekuje se da će druga strana nadoknaditi neke ili sve rashode potrebne za podmirenje rezerviranja.		
Subjekt nema obveze za dio rashoda koje će nadoknaditi druga strana.	Obveza za iznos za koji se očekuje nadoknada ostaje na subjektu i	Obveza za iznos za koji se očekuje nadoknada ostaje na subjektu i nije

	gotovo je sigurno kako će se nadoknada primiti ako subjekt podmiri rezerviranje.	gotovo sigurno kako će se nadoknada primiti ako subjekt podmiri rezerviranje.
Subjekt nema obvezu za iznos koji se nadoknađuje (točka 67).	Nadoknada se priznaje kao zasebna imovina u izvještaju o financijskom položaju i može se prebiti s rashodom u izvještaju o financijskoj uspješnosti. Priznati iznos za očekivanu nadoknadu ne prelazi obvezu (točke 63 i 64).	Očekivana nadoknada se ne priznaje kao imovina (točka 63).
Ne traži se objavljivanje.	Nadoknada se objavljuje zajedno s iznosom priznatim za nadoknadu (točka 98(c)).	Očekivana nadoknada se objavljuje (točka 98(c)).

Ilustrativno stablo odlučivanja

Ovo stablo odlučivanja prati, ali nije dio MRSJS 19.

Napomena: U nekim slučajevima nije jasno postoji li sadašnja obveza. U tim slučajevima smatra se da prošli događaj dovodi do sadašnje obveze ako je, uzimajući u obzir sve dostupne dokaze, vjerojatnije kako sadašnja obveza postoji na datum izvještavanja (točka 23 ovog standarda).

Smjernice za primjenu

Ovaj Dodatak je sastavni dio MRSJS 19

Uvod

AG1. Ovaj Dodatak daje smjernice za određivanje nastaju li rezerviranja za kolektivne i pojedinačne usluge. Ove transakcije ne zadovoljavaju definiciju socijalnih davanja iz MRSJS 42 *Socijalna davanja* (i stoga su izvan obuhvata ovog standarda). Ovim Dodatkom se naglašava pitanje treba li se rezerviranje priznati za ove transakcije prije nego su usluge pružene.

Kolektivne i pojedinačne usluge

Obuhvat Kolektivnih i pojedinačnih usluga

- AG2. Ovim standardom definiraju se kolektivne usluge kao usluge koje pruža subjekt javnog sektora istovremeno svim članovima zajednice, a s namjerom zadovoljavanja potreba društva u cjelini. Pružanje kolektivnih usluga jednom pojedincu ne smanjuje dostupan iznos drugim pojedincima, ne postoji rivalstvo u potrošnji kolektivnih usluga. Potrošnja kolektivnih usluga je obično pasivna i ne zahtjeva eksplicitan ugovor ili aktivno sudjelovanje onih koji imaju koristi od usluge.
- AG3. Ovaj standard definira pojedinačne usluge kao dobra i usluge koje pojedincima i kućanstvima pruža subjekt javnog sektora i namijenjene su zadovoljavanju potreba društva kao cjeline. Pružanje pojedinačnih usluga može smanjiti dostupan iznos drugim pojedincima ili može odgoditi primanje tih usluga kod nekih pojedinaca. Potrošnja pojedinačnih usluga zahtjeva eksplicitan ugovor ili aktivno sudjelovanje onih koji imaju koristi od te usluge. Dobra ili usluge koje pruža subjekt javnog sektora po komercijalnim uvjetima ne zadovoljavaju potrebe društva kao cjeline i stoga ne zadovoljavaju definiciju pojedinačnih usluga.
- AG4. Socijalna davanja te kolektivne i pojedinačne usluge zajedno zadovoljavaju potrebe društva kao cjeline. Zadovoljavanje potreba društva kao cjeline ne zahtjeva da svaka kolektivna ili pojedinačna usluga pokriva sve članove društva, takve usluge mogu pokrivati različite segmente društva. Kolektivne ili pojedinačne usluge koje pokrivaju segment društva kao dio šireg sustava sličnih usluga ispunjavaju uvjete kojima se zadovoljavaju potrebe društva kao cjeline.
- AG5. Kolektivne usluge i pojedinačne usluge uključuju pružanje usluga od strane subjekta javnog sektora ili u njegovo ime. Posljedično, transferi novca nisu kolektivne ili pojedinačne usluge.
- AG6. Subjekti javnog sektora pružaju kolektivne i pojedinačne usluge putem njihovih zaposlenika ili kupovinom dobara i usluga od trećih dobavljača.
- AG7. Primjeri kolektivnih usluga uključuju obranu i uličnu rasvjetu. Primjeri pojedinačnih usluga uključuju zdravstvenu zaštitu i obrazovanje koje se pružaju bez ili po nominalnom trošku. Pojedinačne usluge mogu ili ne moraju imati kriterije prihvatljivosti, kao što su dostizanje određene dobi ili uvjet rezidentnosti, međutim postojanje (ili inače) kriterija prihvatljivosti ne mijenja određenje zadovoljava li transakcija definiciju pojedinačnih usluga.
- AG8. Kolektivne usluge se pružaju zajednici, a ne pojedincima, čime se razlikuju od pojedinačnih usluga i socijalnih davanja. Pojedinačne usluge uključuju pružanje usluga pojedincima i/ili kućanstvima čime se razlikuju od socijalnih davanja koje uključuju transfere novca (uključujući novčane ekvivalente kao što su pre-paid debitne kartice).
- AG9. U nekim jurisdikcijama, pojedinci mogu plaćati usluge, primjerice zdravstvenu zaštitu i naknadno dobiti nadoknadu od subjekta javnog sektora. Suština ovih nadoknada je da subjekt javnog sektora plaća za uslugu i transakcija je pojedinačna usluga, a ne socijalno davanje.
- AG10. U sljedećoj tablici uspoređuju se ključne karakteristike socijalnih davanja (kako je definirano MRSJS 42), pojedinačnih usluga i kolektivnih usluga.

	Socijalna davanja	Pojedinačne usluge	Kolektivne usluge
Uključuju prijenos novca prihvatljivim korisnicima?	✓	□	□
Pružaju se pojedincima i/ili kućanstvima, a ne zajednici?	✓	✓	□
Namijenjene su zadovoljenju potreba društva kao cjeline?	✓	✓	✓

Nema priznatih rezerviranja za kolektivne usluge prije nego su usluge pružene

- AG11. Namjera pružanja kolektivnih usluga, proračunsko odobrenje tih usluga ili postojanje zakona u vezi s tim uslugama nisu, sami po sebi, dovoljni za nastanak sadašnje obveze.
- AG12. Kolektivne usluge su stalne aktivnosti subjekta javnog sektora koji pruža usluge. Točkom 26 ovog standarda navodi se kako „nema priznatih rezerviranja za troškove koji trebaju nastati za nastavak stalnih aktivnosti u budućnosti.“ Posljedično, u skladu s načelima ovog standarda, ne priznaje se rezerviranje za namjeru pružanja takvih usluga.
- AG13. Prilikom pružanja kolektivnih usluga, subjekt javnog sektora stječe resurse i snosi rashode, obično kroz ugovore i druge obvezujuće aranžmane. Primjeri uključuju električnu energiju koja se koristi za pružanje ulične rasvjete, plaće isplaćene za stjecanje usluga osoblja obrane, stjecanje dugotrajne imovine korištene za pružanje ovih usluga i nabava kolektivnih usluga od trećih dobavljača. Ovi ugovori ili drugi obvezujućí aranžmani se računovodstveno evidentiraju u skladu s drugim MRSJS. U određenim okolnostima, ovi aranžmani dovode do rezerviranja, primjerice kada ugovor ili drugi obvezujućí aranžman postane štetan. Međutim, sva takva rezerviranja odnose se na obvezujuće aranžmane, a ne na namjeru pružanja kolektivnih usluga javnosti.

Nema priznatih rezerviranja za pojedinačne usluge prije nego su usluge pružene

- AG14. Namjera pružanja pojedinačnih usluga, proračunsko odobrenje za pružanje tih usluga ili postojanje zakona u vezi s tim uslugama nisu, sami po sebi, dovoljni da dovedu do sadašnje obveze. Ne postoje prošli događaji koji dovode do obveze za kolektivne ili pojedinačne usluge. Kako je navedeno u točki AG7, pojedinačne usluge mogu ili ne moraju imati kriterije prihvatljivosti, kao što su dostizanje određene dobi ili uvjet rezidentnosti. Međutim, postojanje (ili inače) kriterija prihvatljivosti ne mijenja određivanje zadovoljavaju li transakcije definiciju pojedinačnih usluga.
- AG15. Pružanje pojedinačnih usluga je stalna aktivnost subjekta javnog sektora koji pruža te usluge. Pružanje pojedinačnih usluga dovodi u subjektu javnog sektora do stjecanja resursa i javljanja rashoda, obično kroz ugovore ili druge obvezujuće aranžmane.
- AG16. Subjekt javnog sektora koristi ove resurse za pružanje usluga specifičnim pojedincima i/ili kućanstvima. Kada pojedinci i/ili kućanstva pristupaju pojedinačnim uslugama, subjekt može imati određeni broj budućih obveza koje se odnose na pružanje tih pojedinačnih usluga. Takve obveze su aspekt stalnih aktivnosti subjekta javnog sektora. Slično kolektivnim uslugama i u skladu s načelima ovog standarda, ne priznaje se rezerviranje za namjeru pružanja takvih usluga prije nego pojedinci i/ili kućanstva pristupe uslugama.
- AG17. Primjeri stečenih resursa i rashoda nastalih prilikom pružanja pojedinačnih usluga uključuju farmaceutske ili medicinske zalihe koje se koriste u pružanju zdravstvene zaštite, plaće koje se isplaćuju učiteljima za usluge, stjecanje dugotrajne

imovine koja se koristi u pružanju tih usluga (primjerice, bolnica ili ambulanta) i nabava pojedinačnih usluga od trećih dobavljača. Ovi ugovori i drugi obvezujući aranžmani računovodstveno evidentiraju u skladu s drugim MRSJS. U nekim okolnostima ovi aranžmani mogu dovesti do rezerviranja, primjerice kada ugovor ili drugi obvezujući aranžman postane štetan. Međutim, sva takva rezerviranja odnose se na obvezujući aranžman, a ne na namjeru pružanja pojedinačne usluge javnosti.

Prezentacija i objavljivanje kolektivnih i pojedinačnih usluga

- AG18. Subjekt treba prikazati i objaviti informacije o kolektivnim uslugama i pojedinačnim uslugama u skladu s drugim MRSJS, uključujući MRSJS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*, MRSJS 2 *Izvještaj o novčanim tokovima* i MRSJS 18 *Izvještavanje po segmentima*.
- AG19. MRSJS 1 se zahtjeva da subjekt „prikaže, ili u izvještaju o financijskom položaju ili u bilješkama, analizu rashoda koristeći klasifikaciju na temelju ili prirode rashoda ili njihove funkcije unutar subjekta, ovisno o tome koja pruža informacije koje su vjerno predstavljene i relevantnije“.
- AG20. Kada subjekt prezentira informacije na temelju prirode rashoda, kolektivne usluge i pojedinačne usluge će biti uključene u stavke kao što su troškovi primanja zaposlenika. Kada subjekt prikazuje informacije na temelju funkcije rashoda unutar subjekta, kolektivne usluge i pojedinačne usluge se mogu prikazati kao pojedinačne stavke ili spojiti sa sličnim stavkama ovisno o njihovoj značajnosti.

Osnova za zaključivanja

Ova Osnova za zaključivanja prati, ali nije sastavni dio MRSJS 19.

Revizija MRSJS 19 kao rezultat Dijela II *Poboljšanja MRSJS 2015.*: pitanja dionika

BC1. Dionici naveli kako se MRSJS nedosljedno odnose na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji i skupine za otuđenje. IPSASB je zaključio kako MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prekinuto poslovanje* može biti prikladan za javni sektor samo u određenim okolnostima, zbog sljedećih razloga:

- (a) prodaja imovine u javnom sektoru možda neće biti završena tijekom jedne godine zbog razina potrebnih odobrenja. Ovo postavlja pitanja o relevantnosti i dosljednosti informacija danih u skladu s MSFI-jem 5. Posebno, IPSASB primjećuje kako se prema MSFI-ju 5, dugotrajna imovina namijenjena prodaji ne amortizira. IPSASB je izrazio zabrinutost kako neamortiziranje imovine tijekom dužeg vremenskog razdoblja moglo biti neprikladno.
- (b) Mnoga imovina u javnom sektoru je otuđena prijenosom ili raspodjelom bez nominalne naknade. Kako se MSFI 5 bavi prodajom po fer vrijednosti, uvjeti za mjerenje i objavljivanje možda ne daju odgovarajuće informacije za ove prijenose. Međutim, IPSASB priznaje kako uvjeti za mjerenje i objavljivanje iz MSFI-ja 5 mogu biti prikladni u slučaju kada se prodaja namjerava odvijati po fer vrijednosti.
- (c) Mnoge prekinute djelatnosti u javnom sektoru su djelatnosti koje su prethodno pružale usluge bez ili po nominalnom trošku. Kako se MSFI 5 bavi prekinutim poslovanjem koje je bilo jedinica koja stvara novac ili skupina jedinica koje stvaraju novac prije otuđenja ili klasificiranja kao namijenjene za prodaju, uvjeti za objavljivanje možda ne pružaju odgovarajuće informacije za prekinuto poslovanje u javnom sektoru. Međutim, IPSASB priznaje kako uvjeti za objavljivanje iz MSFI-ja 5 mogu biti prikladni kada je prekinuto poslovanje prethodno bilo ili jedinice koje stvaraju novac ili jedna ili više skupina jedinica koje stvaraju novac.

Budući je IPSASB zaključio kako bi MSFI 5 bio prikladan u javnom sektoru samo u ograničenim okolnostima, IPSASB je suglasan da se uklone reference u MRSJS na međunarodne ili nacionalne računovodstvene standard koji se bave dugotrajnom imovinom namijenjenom prodaji i prekinutim poslovanjem. IPSASB je izrazio zabrinutost kako zadržavanje ovih referencih moglo rezultirati time da subjekti slijede zahtjeve MSFI-ja 5 u okolnostima gdje to možda nije primjereno. IPSASB je naglasio kako MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* daje smjernice za izbor računovodstvenih politika za transakcije koje nisu posebno naglašene u MRSJS. Ove smjernice bi omogućile subjektima da usvoje računovodstvenu politiku koja je u skladu s MSFI-jem 5 gdje subjekt smatra da je prikladan.

Revizija MRSJS 19 kao rezultat IPSASB-ovog dokumenta *Primjenjivost MRSJS, izdanog u travnju/aprilu 2016.*

BC2. IPSASB je izdao *Primjenjivost MRSJS* u travnju/aprilu 2016. Ova objava mijenja odredbe u svim MRSJS kako slijedi:

- (a) izostavlja se standardna točka o primjenjivosti MRSJS na “subjekte javnog sektora osim državnih poslovnih poduzeća” iz obuhvata svakog standarda;
- (b) zamjenjuje se pojam “državno poslovno poduzeće” pojmom “komercijalni subjekti javnog sektora” gdje je prikladno; i
- (c) mijenja se točka 10 *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima javnog sektora* dajući pozitivan opis subjekta javnog sektora za koje su kreirani MRSJS.

Razlozi za ove promjene dani su u Osnovi za zaključivanja MRSJS 1.

Revizije MRSJS 19 kao rezultat MRSJS 42 *Socijalna davanja*

BC3. Kada je izdan, ovaj standard je isključivao rezerviranja i potencijalne obveze „koje nastaju iz socijalnih naknada koje pruža subjekt za što ne prima naknadu koja je približno jednaka vrijednosti pruženih dobara i usluga, izravno zauzvrat od primatelja tih naknada“ iz obuhvata ovog standarda. Ovo odražava stajalište u vrijeme kada su i (a) određivanje onoga što predstavlja obvezujući događaj i (b) mjerenje obveze zahtijevali daljnja razmatranja.

BC4. Ovim standardom se ne zabranjuje priznavanje rezerviranja koja se odnose na socijalna davanja i zahtijevao je objavljivanje

kada subjekt izabere priznati rezerviranja za takve obveze.

- BC5. Nakon objave MRSJS 42, sva socijalna davanja (kako je definirano u tom standardu) će se računovodstveno evidentirati u skladu sa tim standardom. Ovaj standard je stoga revidiran kako bi se isključila sva socijalna davanja iz obuhvata MRSJS 42.

Revizija MRSJS 19 kao rezultat *Kolektivnih i pojedinačnih usluga (izmjene MRSJS 19) izdanih u siječnju/januaru 2020.*

Kolektivne i pojedinačne usluge

- BC6. Kada je MRSJS 19 prvi put izdan „rezerviranja i potencijalne obveze koje nastaju iz socijalnih davanja koje pruža subjekt za koje ne prima naknadu koja je približno jednaka vrijednosti pruženih dobara i usluga, izravno zauzvrat od primatelja tih naknada“ isključene su iz obuhvata standarda. MRSJS 19 opisuje socijalna davanja u širokim okvirima kao „dobra, usluge i druge naknade pružene u svrhu postizanja ciljeva socijalne politike vlade. Te pogodnosti mogu uključivati:
- (a) pružanje usluga zdravstvene zaštite, obrazovanja, stanovanja, prijevoza i drugih socijalnih usluga zajednici. U mnogim slučajevima, nema uvjeta za korisnike ovih usluga da plaćaju iznos ekvivalentan vrijednosti ovih usluga; i
 - (b) plaćanje naknada obiteljima, starijima, osobama s invaliditetom, nezaposlenima, veteranima i drugima. Odnosno, vlade svih razina mogu pružiti financijsku pomoć pojedincima i skupinama u zajednici za pristup uslugama radi zadovoljenja njihovih posebnih potreba ili za potporu njihovom dohotku.“
- BC7. MRSJS 42 *Socijalna davanja* izdan je u siječnju/januaru 2019. MRSJS 42 dopunjuje MRSJS 19, koji sada isključuje iz svog obuhvata socijalna davanja iz obuhvata MRSJS 42 (tj. novčane transfere (uključujući ekvivalente novca) dane kako bi se ublažio učinak socijalnih rizika, umjesto šireg raspona transakcija koje su se ranije nazivale socijalnim davanjima). Posljedica ove izmjene je bilo uključivanje u opseg MRSJS 19 svih rezerviranja i potencijalnih obveza koje nastaju iz transakcija koje su prethodno bile isključene iz obuhvata MRSJS 19, ali koje nisu unutar obuhvata MRSJS 42. IPSASB se stoga složio dati smjernice o računovodstvenoj evidenciji ovih transakcija. Kako je prethodno navedeno u MRSJS 19, ključno pitanje za dionike je jesu li nastala rezerviranja u vezi s tim transakcijama.
- BC8. Takve su transakcije navedene u IPSASB-ovom Konzultativnom radu (eng. Consultation Paper - CP) *Računovodstvo prihoda i nerazmjenskih rashoda* IPSASB-a (izdanog u kolovozu/augustu 2017.) kao „kolektivne usluge“ i „univerzalno dostupne usluge“. (Kako je objašnjeno u točki BC10, IPSASB je kasnije odlučio zamijeniti pojam „univerzalno dostupne usluge“ pojmom „pojedinačne usluge“.). U tom Radu, IPSASB je izrazio preliminarno stajalište kako „nerazmjenske transakcije koje se odnose na univerzalno dostupne usluge i kolektivne usluge ne nameću primatelju sredstava obvezu izvršenja.“ Kao rezultat, pristup obveze izvršenja za priznavanje rashoda koji nije dio razmjene za ove transakcije ne bi bio prikladan. Ispitanici u Radu su to općenito podržali.
- BC9. U Konzultativnom radu IPSASB je naveo kako „subjekt javnog sektora može imati određeni broj budućih obveza koje se odnose na rezerviranja univerzalno dostupnih usluga i kolektivnih usluga. Takve obveze su dio tekućih aktivnosti vlade i drugih subjekata javnog sektora; međutim, samo sadašnje obveze dovode do obveza. Očekivano buduće žrtvovanje resursa samo po sebi ne znači da postoji sadašnja obveza. Stoga je IPSASB stajališta kako univerzalno dostupne usluge i kolektivne usluge ne dovode do obvezujućih događaja i stoga obveze ili rashodi ne nastaju prije pružanja tih usluga korisnicima.“
- BC10. Ispitanici u Konzultativnom radu također su općenito podržali ovakvo stajalište i IPSASB se složio dati Smjernice za primjenu za računovodstvenu evidenciju ovih transakcija u skladu s pristupom danim u Radu. IPSASB je također naveo kako neki ispitanici smatraju pojam „univerzalno dostupne usluge“ zbunjujućim. IPSASB se složio izbjegavati taj pojam i umjesto toga se složio primijeniti pojam „pojedinačne usluge“, koji je u skladu s pojmom korištenim u Statistici državnih financija (GFS) i s pojmom korištenim u ranijem radu IPSASB-a u vezi socijalnih davanja.
- BC11. Kako obveze ili rashodi za pružanje kolektivnih i pojedinačnih usluga ne nastaju prije pružanja tih usluga korisnicima, IPSASB se složio kako je prikladno računovodstveno evidentirati pružanje ovih usluga u skladu s drugim MRSJS. Primjerice, MRSJS 39 *Primanja zaposlenih* pokriva rashode nastale pri zapošljavanju osoblja za pružanje tih usluga, MRSJS 12 *Zalihe* pokriva rashode nastale prilikom isporuke dobara pojedincima i kućanstvima i MRSJS 41 *Financijski instrumenti* pokriva financijsku obvezu koja se može javiti stjecanjem dobara ili usluga.
- BC12. Slažući se kako obveze i rashodi za pružanje kolektivnih ili pojedinačnih usluga ne nastaju prije pružanja tih usluga korisnicima, IPSASB je naveo kako iako je priroda kolektivnih i pojedinačnih usluga različita, objašnjenje zašto rezerviranja

ne nastaju prije za obje ove kategorije rashoda je slično. IPSASB se složio kako bi smjernice ovo trebale odražavati.

- BC13. IPSASB je naveo kako su kolektivne usluge stalna aktivnosti vlade. U točki 26 MRSJS 19 navodi se kako „rezerviranje nije priznato za troškove koji trebaju nastati radi nastavka stalnih aktivnosti subjekta u budućnosti“. Posljedično, IPSASB se složio kako bi priznavanje rezerviranja za kolektivne usluge bili u suprotnosti sa zahtjevima točke 26 MRSJS 19.
- BC14. IPSASB je naveo kako su pojedinačne usluge stalna aktivnost vlade, na isti način kao i kolektivne usluge i kako bi priznavanje rezerviranja za takve usluge bilo u suprotnosti s zahtjevima točke 26 MRSJS 19.
- BC15. IPSASB je razmatrao jesu li posebna objavljivanja za kolektivne i pojedinačne usluge potrebna i zaključio kako bi postojeći zahtjevi iz MRSJS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*, MRSJS 2 *Izvještaj o novčanim tokovima* i MRSJS 18 *Izvještavanje po segmentima* i različitih MRSJS koji se bave specifičnim transakcijama pružili dovoljno informacija za zadovoljenje potreba korisnika. Sukladno tome, IPSASB se složio kako nisu potrebna nikakva posebna objavljivanja za kolektivne i pojedinačne usluge.

Odgovori na ED 67, *Kolektivne i pojedinačne usluge i pomoć u hitnim situacijama* (Izmjene i dopune IPSAS 19)

- BC16. IPSASB je izdao svoje prijedloge u ED 67, *Kolektivne i pojedinačne usluge i pomoć u hitnim situacijama* (izmjene i dopune MRSJS 19) u siječnju/januaru 2019.
- BC17. Ispitanici su općenito podržali prijedloge u vezi s kolektivnim i pojedinačnim uslugama, ali su postavili niz pitanja IPSASB-u koja treba razmotriti prilikom finaliziranja izmjena i dopuna.
- BC18. Niz ovih pitanja odnosi se na definicije kolektivnih usluga i pojedinačnih usluga. IPSASB je odlučio kako neće mijenjati definicije iz sljedećih razloga:
- (a) neki ispitanici su pitali trebaju li dvije definicije kada je računovodstveni tretman isti. IPSASB je razmotrio kako je priroda kolektivnih usluga različita od prirode pojedinačnih usluga što znači da je zadržavanje odvojenih definicija opravdano. IPSASB je također naveo kako je ovo u skladu s pristupom u GFS-u.
 - (b) Ispitanici su komentirali kako su kolektivne i pojedinačne usluge bezgotovinske transakcije i kako to definicije trebaju odražavati. IPSASB je odlučio napraviti posebne reference na bezgotovinsku prirodu kolektivnih i pojedinačnih usluga u Smjernicama za primjenu.
 - (c) Neki ispitanici pitali su zašto se definicija kolektivnih usluga ne odnosi na dobra, za razliku od definicije pojedinačnih usluga. IPSASB je naveo kako imovina (kao što su rasvjetni stupovi) koja se koristi za pružanje kolektivnih usluga u GFS-u se naziva kolektivnim dobrima. Međutim, takva imovina ostaje pod kontrolom subjekta i ne prenosi se na primatelje usluga. Na osnovu toga, IPSASB se složio kako neće uključivati dobra u definiciju kolektivnih usluga.
 - (d) Ispitanici su predložili izmjenu definicija kolektivnih usluga i pojedinačnih usluga kako bi se odnosile na usluge koje se stalno pružaju. IPSASB je smatrao kako je ovo već implicitno naglašeno u opisu kolektivnih usluga i pojedinačnih usluga kao stalnih aktivnosti subjekata javnog sektora i složio kako nije potreba promjena definicija. IPSASB je naveo kako je posljedica činjenice kako se kolektivne i pojedinačne usluge stalno pružaju ta što se ne priznaje rezerviranje jer prošli događaj dovodi do toga da se sadašnja obveza javlja istovremeno s rezerviranjem za usluge koje zadovoljavaju tu obvezu.
- BC19. Daljnja pitanja odnosila su se na računovodstvo kolektivnih i pojedinačnih usluga. Postoji snažna potpora prijedlozima prema kojima se rezerviranja ne bi trebala priznati za ove transakcije, ali neki ispitanici su smatrali kako je potrebno snažnije objašnjenje. U razmatranju ovih komentara IPSASB je došao do sljedećih zaključaka:
- (a) neki ispitanici su komentirali kako, osim što su stalne aktivnosti subjekata javnog sektora, kolektivne i pojedinačne usluge nisu nezavisne od budućih aktivnosti subjekta, kako je opisano u točki 27 MRSJS 19. Ovi ispitanici smatrali su kako bi se o ovome trebalo raspravljati u konačnoj objavi. IPSASB je prihvatio kako bi ovo moglo biti točno u nekim slučajevima, ali je naveo kako u mnogim jurisdikcijama postoji zakonski uvjet za vladu ili drugi subjekt javnog sektora za pružanje kolektivnih usluga. Iako mogu postojati elementi diskrecije u tome kako se usluge pružaju, obveza pružanja usluga ostaje. Sukladno tome, IPSASB se složio ne uključivati ovo pitanje.

- (b) Ispitanici su naveli kako u MRSJS 42, IPSASB priznaje kako su neki dionici smatrali kako subjekt koji mora priznati velike obveze za usluge koje će se pružiti u budućnosti bez priznavanja budućih poreza koji će se platiti za te usluge vjerojatno neće ispuniti ciljeve financijskog izvještavanja i zadovoljiti kvalitativne karakteristike. Ispitanici su smatrali kako se ovo objašnjenje primjenjuje jednako na kolektivne i pojedinačne usluge. IPSASB se složio.
- (c) Neki ispitanici su komentirali kako iako ne nastaju nikakva rezerviranja iz namjera subjekta da pruži kolektivne i pojedinačne usluge javnosti, rezerviranja mogu nastati iz obvezujućih aranžmana kroz koje se te usluge pružaju. IPSASB se složio i pristao uključiti dodatne smjernice za ovaj učinak.
- (d) Neki ispitanici su izrazili zabrinutost u vezi s predloženim tretmanom vaučera iz ED 67 i ispitivali trebaju li se tretirati na isti način kao programi vjernosti kao što su programi za česte putnike zračnih prijevoznika. IPSASB je prihvatio ove zabrinutosti i naveo kako će odgovarajući tretman (po pitanju prošlog događaja i prema tome točke priznavanja) varirati ovisno o uvjetima vezanim uz vaučer. IPSASB se složio kako nije primjereno razvijati smjernice za sve ove okolnosti.

Pomoć u hitnim situacijama

- BC20. IPSASB je uključio prijedloge za računovodstvenu evidenciju pomoći za hitne slučajeve iz ED 67. Dok su mnogi ispitanici podržali davanje takvih smjernica, javila su se određena pitanja. Ispitanici su smatrali kako bi bila potrebna definicija pomoći za hitne situacije, bez obzira na činjenicu kako različite prakse u jurisdikcijama to otežavaju. Ispitanici su također ispitivali je li predložena razlika između pomoći u hitnim situacijama koja je stalna aktivnost vlade i pomoć u hitnim situacijama pružena kao odgovor na specifično hitno stanje uvijek primjerena i može li se primjenjivati dosljedno. Ispitanici su dalje ispitivali kako bi se druga pomoć koja nije iz obuhvata pomoći u hitnim situacijama trebala računovodstveno evidentirati.
- BC21. U svjetlu ovakvih zabrinutosti, IPSASB je odlučio da neće nastaviti sa smjernica o pomoći u hitnim situacijama predloženim u ED 67. IPSASB je odlučio razmotriti temu prilikom razvoja svog Srednjoročnog programa rada 2021.

Revizija MRSJS 19 kao rezultat COVID-19: Odgoda datuma stupanja na snagu

- BC22. IPSASB je objavio *Kolektivne i pojedinačne usluge* (Izmjene i dopune MRSJS 19) u siječnju/januaru 2020. U vrijeme kada su ove izmjene i dopune finalizirane, Odbor je odlučio kako ih je subjekt primjenjuje za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2022.
- BC23. U lipnju/junu 2020. IPSASB je raspravljao o učincima COVID-19 pandemije na financijsko izvještavanje. Odbor je naveo kako je pandemija stvorila značajan pritisak na resurse koje su subjekti javnog sektora inače mogli rasporediti na primjenu ovih izmjena i dopuna.
- BC24. Odbor je zaključio kako bi odgoda tijekom vremena značajnih poremećaja pružila potrebno operativno olakšanje subjektima javnog sektora. Stoga je Odbor odlučio predložiti jednogodišnju odgodu datuma stupanja na snagu ovih izmjena i dopuna.
- BC25. Odbor nije predložio nikakve promjene izmjene i dopuna osim odgode datuma stupanja na snagu. Ranija primjena izmjena i dopuna će se nastaviti dopuštati.

Revizija MRSJS 19 kao rezultat Poboljšanja MRSJS 2021.

- BC26. IPSASB je pregledao revizije MRS 37 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina* uključujući *Štetne ugovore – trošak ispunjavanja ugovora* (Izmjene i dopune MRS 37) koji je izdao IASB u svibnju/maju 2020. i objašnjenje IASB-a za ove izmjene i dopune kako je dano u Osnovi za zaključivanja i zaključio kako ne postoji poseban razlog javnog sektora za neusvajanje ovih izmjena i dopuna.

Smjernice za provedbu

Ove smjernice prate, ali nisu dio MRSJS 19.

Priznavanje

- IG1. Svi subjekti u primjerima imaju datum izvještavanja 31. prosinac/decembar. U svim slučajevima, pretpostavka je kako se može napraviti pouzdana procjena svih očekivanih odljeva. U nekim primjerima, opisane okolnosti mogu dovesti do umanjenja vrijednosti imovine – ovaj aspekt ne razmatra se u ovim primjerima.
- IG2. Unakrsne reference navedene u primjerima ukazuju na točke ovog standarda koje su posebno relevantne. Ove smjernice se trebaju tumačiti u kontekstu cijelog teksta standarda.
- IG3. Reference na „najbolju procjenu“ odnose se na iznos sadašnje vrijednosti, kada je učinak vremenske vrijednosti novca značajan.

Jamstva

- IG4. Vladin Odjel A proizvodi opremu za potragu i spašavanje za korištenje unutar vlade i za prodaju javnosti. U vrijeme prodaje, Odjel daje jamstvo kupcu u vezi s određenim proizvodima. Prema uvjetima prodaje, Odjel se obvezuje, popravkom ili zamjenom, ispraviti proizvodna oštećenja koja su postala vidljiva unutar tri godine od datuma prodaje. Na temelju prošlog iskustva, vjerojatno je (tj. više je vjerojatno) kako će biti određenih potraživanja prema jamstvima.

Analiza

Sadašnja obveza je rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Obvezujući događaj je prodaja proizvoda s jamstvom, kojim se stvara zakonska obveza.

Odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi i uslužni potencijal prilikom podmirenja - vjerojatno se odnosi na jamstva u cjelini (vidjeti točku 32).

Zaključak

Rezerviranje se priznaje za najbolju procjenu troškova popravke prema jamstvu za prodane proizvode na ili prije datuma izvještavanja (vidjeti točke 22 i 32).

Kontaminirano zemljište – zakon će gotovo sigurno biti donesen

- IG5. Niža razina vlasti posjeduje skladište na zemljištu blizu luke. Niža razina vlasti je zadržala vlasništvo nad zemljištem jer može biti potrebno zemljište za buduće proširenje poslovanja luke. U posljednjih deset godina, skupina farmara je unajmljivala nekretninu kao skladište poljoprivrednih kemikalija. Nacionalna vlada objavila je svoju namjeru donošenja zakona o zaštiti okoliša kojima se od vlasnika nekretnina traži da prihvate odgovornost za onečišćenje okoliša, uključujući trošak čišćenja kontaminiranog zemljišta. Kao rezultat, niža razina vlasti uvodi politiku opasnih kemikalija i počinje primjenjivati politiku na svoje aktivnosti i nekretnine. U ovoj fazi postalo je jasno kako su poljoprivredne kemikalije kontaminirale zemljište koje okružuje skladište. Niža razina vlasti nema pravnih sredstava protiv farmara ili njihovog osiguravajućeg društva za troškove čišćenja. Na dan 31. prosinca/decembra 2001. gotovo je sigurno kako će nacrt zakona kojim se zahtjeva čišćenje zemljišta koje je već kontaminirano biti donesen ubrzo nakon kraja godine.

Analiza

Sadašnja obveza kao rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Obvezujući događaj je kontaminacija zemljišta zbog gotovo sigurnog zakona kojim se zahtjeva čišćenje.

Odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi i uslužni potencijal prilikom podmirenja - vjerojatan.

Zaključak

Rezerviranje se priznaje za najbolju procjenu troškova za čišćenje (vidjeti točke 22 i 30).

Kontaminacija i izvedena obveza

- IG6. Vlada ima naširoko objavljenu politiku zaštite okoliša u kojoj se obvezuje očistiti svu kontaminaciju koju je uzrokovala. Vlada ima evidenciju o poštivanju objavljene politike. U jurisdikciji ne postoji važeći zakon o zaštiti okoliša. Tijekom trajanja pomorske vježbe, plovilo je oštećeno i iscurila je značajna količina nafte. Vlada je suglasna platiti troškove trenutnog čišćenja i troškove stalnog praćenja i pomaganja morskim životinjama i pticama.

Analiza

Sadašnja obveza je rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Obvezujući događaj je kontaminacija okoliša koja dovodi do izvedene obveze jer je politika i prethodno ponašanje vlade stvorilo valjana očekivanja da će vlada počistiti kontaminaciju.

Odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi i uslužni potencijal prilikom podmirenja - vjerojatan.

Zaključak

Rezerviranje se priznaje za najbolju procjenu troškova za čišćenje (vidjeti točke 22 i 30).

Kamenolom šljunka

- IG7. Vlada upravlja kamenolomom šljunka na zemljištu koje unajmljuje na komercijalnoj osnovi od poduzeća privatnog sektora. Kamenolom se koristi za izgradnju i održavanje cesta. Ugovorom s vlasnicima zemljišta traži se da vlada obnovi mjesto kamenoloma uklanjanjem svih zgrada, preoblikovanjem zemljišta i zamjenom cjelokupnog gornjeg sloja tla. 60% eventualnih troškova obnove odnosi se na uklanjanje zgrada kamenoloma i obnovu lokacije, a 40% nastaje vađenjem šljunka. Na datum izvještavanja, zgrade kamenoloma su izgrađene i započelo je iskopavanje nalazišta, ali šljunak nije vađen.

Analiza

Sadašnja obveza kao rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Izgradnja zgrada i vađenje šljunka stvara zakonsku obvezu prema uvjetima ugovora za uklanjanje zgrada i obnovu lokacije te je stoga obvezujući događaj. Međutim, na datum izvještavanja, ne postoji obveza otklanjanja štete koju će uzrokovati vađenje šljunka.

Odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi i uslužni potencijal prilikom podmirenja - vjerojatan.

Zaključak

Priznaje se rezerviranje za najbolju procjenu od 60% eventualnih troškova koji se odnose na uklanjanje zgrada i obnovu lokacije (vidjeti točku 22). Ovi troškovi su uključeni kao dio troška kamenoloma. 40% troškova koji nastaju vađenjem šljunka priznaju se kao obveza progresivno kada se šljunak vadi.

Politika povrata novca

- IG8. Državno nadležno tijelo za trgovinu djeluje kao središnja agencija za trgovinu i omogućava javnosti da kupi višak zaliha. Ima politiku povrata novca za kupnje nezadovoljnih kupaca, čak i ako nema zakonsku obvezu to napraviti. Njezina politika povrata novca je općepoznata.

Analiza

Sadašnja obveza kao rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Obvezujući događaj je prodaja zaliha, koja dovodi do izvedene obveze, jer je ponašanje agencije stvorilo valjano očekivanje kod dijela kupaca da će agencija vratiti novac za kupnju.

Odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi i uslužni potencijal prilikom podmirenja – vjerojatno kako se dio dobara vraća za povrat novca (vidjeti točku 32).

Zaključak

Priznaje se rezerviranje za najbolju procjenu troškova povrata (vidjeti točke 18 (definicija izvedene obveze), 22, 25 i 32).

Zatvaranje odjela – nema primjene prije datuma izvještavanja

- IG9. Na dan 12. prosinca/decembra 2004., vlada je odlučila zatvoriti odjel državne agencije. Odluka nije saopćena nikome od pogođenih prije datuma izvještavanja (31. prosinca/decembra 2004.) i nema daljnjih koraka u primjeni ove odluke.

Analiza

Sadašnja obveza kao rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Nema obvezujućeg događaja i nema obveze.

Zaključak

Nije priznato rezerviranje (vidjeti točke 22 i 83).

Eksternalizacija odjela – primjena prije datuma izvještavanja

IG10. Dana 12. prosinca/decembra 2004. vlada je odlučila eksternalizirati sektor državnog odjela. Dana 20. prosinca/decembra 2004. detaljan plan eksternalizacije sektora je dogovoren s vladom i obavijesti o otkazu su poslane osoblju odjela.

Analiza

Sadašnja obveza kao rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Obvezujući događaj je saopćenje o odluci zaposlenicima, čime nastaje izvedena obveza od tog datuma, jer se stvaraju valjana očekivanja da će se odjel eksternalizirati.

Odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi i uslužni potencijal prilikom podmirenja – vjerojatan.

Zaključak

Rezerviranje je priznato 31. prosinca/decembra 2004. za najbolju procjenu troškova eksternalizacije odjela (vidjeti točke 22 i 83).

Zakonski uvjeti ugradnje filtera zraka

IG11. Prema novom zakonu, od subjekta lokalne vlade se traži da ugradi nove filtere zraka na svoje javne zgrade do 30. lipnja/juna 2005. Subjekt nije ugradio filtere zraka.

Analiza

(a) Na datum izvještavanja 31. prosinca/decembra 2004.

Sadašnja obveza kao rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Nema obveze jer nema obvezujućeg događaja niti za trošak ugradnje filtera zraka niti za kazne po zakonu.

Zaključak

Ne priznaje se rezerviranje za troškove ugradnje filtera (vidjeti točke 22 i 25-27).

Analiza

(b) Na datum izvještavanja 31. prosinca/decembra 2005.

Sadašnja obveza kao rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Još uvijek nema obveze za troškove ugradnje filtera zraka jer nije nastao obvezujući događaj (ugradnja filtera). Međutim, obveza može nastati za plaćanje kazni ili penala prema zakonu jer je nastao obvezujući događaj (neusklađenost javnih zgrada).

Odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal prilikom podmirenja – procjena vjerojatnosti nastanka kazni i penala za neusklađenost ovisi o detaljima zakona i strogosti provedbe.

Zaključak

Ne priznaje se rezerviranje za troškove ugradnje filtera zraka. Međutim, rezerviranje se priznaje za najbolju procjenu svih kazni i penala za koje je vjerojatnije da neće biti nametnute (vidjeti točke 22 i 25-27).

Prekvalifikacija osoblja kao rezultat promjena u sustavu oporezivanja prihoda

IG12. Vlada uvodi niz promjena u sustavu oporezivanja prihoda. Kao rezultat tih promjena, odjel za poreze (izvještajni subjekt) morat će izvršiti prekvalifikaciju značajnog dijela svog administrativnog osoblja i osoblja nadležnog za usklađenost s propisima kako bi osigurala dalje stalno usklađivanje s regulativom o financijskim uslugama. Do datuma izvještavanja nije izvršena ta prekvalifikacija osoblja.

Analiza

Sadašnja obveza kao rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Nema obveze jer nema obvezujućeg događaja (prekvalifikacije).

Zaključak

Nije priznato rezerviranje (vidjeti točke 22 i 25-27).

Štetni ugovor

IG13. [Izbrisano]

Pojedinačno jamstvo

IG14. [Izbrisano]

Sudski slučaj

IG15. Nakon ručka 2004., deset ljudi je umrlo, moguće kao rezultat trovanja hranom od proizvoda koje je prodavao restoran u javnom muzeju (izvještajni subjekt). Pokrenut je pravni postupak traženja odštete od subjekta, ali on osporava odgovornost. Do datuma odobravanja financijskih izvještaja za godinu do 31. prosinca/decembra 2004. za izdavanje, odvjetnici subjekta savjetovali su kako je vjerojatno da subjekt neće biti proglašen odgovornim. Međutim, kada subjekt priprema financijske izvještaje za godinu do 31. prosinca/decembra 2005., njegovi odvjetnici savjetuju da je, zahvaljujući razvoju slučaja, vjerojatno kako će subjekt biti proglašen odgovornim.

Analiza

(a) Na dan 31. prosinca/decembra 2004.

Sadašnja obveza na temelju prošlog obvezujućeg događaja – Na temelju dostupnog dokaza kada su financijski izvještaji odobreni, ne postoji obveza kao rezultat prošlih događaja.

Zaključak

Muzej ne priznaje rezerviranje (vidjeti točke 23 i 24). Slučaj se objavljuje kao potencijalna obveza osim kada se vjerojatnost odljeva smatra malom (točke 100 i 109).

Analiza

(b) Na dan 31. prosinca/decembra 2005.

Sadašnja obveza kao rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Na temelju dostupnog dokaza postoji sadašnja obveza.

Odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal prilikom podmirenja – vjerojatan.

Zaključak

Priznaje se rezerviranje za najbolju procjenu iznosa podmirenja obveze (točke 22-24 i 109).

Popravci i održavanje

IG16. Određena imovina zahtjeva, uz redovno održavanje, značajne rashode svakih nekoliko godina za velike popravke ili obnovu i zamjenu glavnih komponenti. MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* daje smjernice o raspodjeli rashoda na imovini na njezine sastavne dijelove kada ove komponente imaju različit vijek trajanja ili daju koristi na različit način.

Troškovi obnove – nema zakonskih uvjeta

IG17. Peć za grijanje zgrade koju iznajmljuje vladin odjel brojnim stanarima iz javnog sektora ima oblogu koja iz tehničkih razloga se treba mijenjati svakih pet godina. Na datum izvještavanja, obloga se koristi tri godine.

Analiza

Sadašnja obveza kao rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Ne postoji sadašnja obveza.

Zaključak

Ne priznaje se rezerviranje (vidjeti točke 22 i 25-27).

Trošak zamjene obloge se ne priznaje jer, na datum izvještavanja, obveza zamjene obloge ne postoji zasebno od budućih aktivnosti subjekta – čak i namjera nastanka rashoda ovisi o odluci subjekta da nastavi rad peći ili da zamjeni oblogu. Umjesto priznavanja rezerviranja, amortizacija obloge uzima u obzir njezinu potrošnju odnosno amortizira se tijekom pet godina. Troškovi ponovnog oblaganja koji su nastali su kapitalizirani, a potrošnja svake nove obloge prikazana je amortizacijom tijekom narednih pet godina.

Troškovi obnove – zakonski uvjeti

IG18. Državna kartografska služba dužna je po zakonu izvršiti remont svoji zrakoplova koji se koriste za kartografiranje iz zraka jednom u tri godine.

Analiza

Sadašnja obveza kao rezultat prošlog obvezujućeg događaja – Ne postoji sadašnja obveza.

Zaključak

Ne priznaje se rezerviranje (vidjeti točke 22 i 25-27).

Troškovi remonta zrakoplova ne priznaju se kao rezerviranje iz istih razloga kao i trošak zamjene obloge u primjeru IG17. Čak i zakonska obveza remonta ne čini troškove remonta obvezom, jer ne postoji obveza remonta zrakoplova neovisno od budućih aktivnosti subjekta – subjekt može izbjeći buduće rashode svojim budućim aktivnostima, primjerice prodajom zrakoplova.

Objavljivanja

Dva primjera objavljivanja koje se zahtijevaju točkom 98 dani su ispod.

Jamstva

IG19. Vladin odjel odgovoran za sprječavanje nesreća na radnom mjestu daje jamstva u vrijeme prodaje kupcu njegovih sigurnosnih proizvoda. Prema uvjetima jamstva, odjel obavlja popravak ili zamjenu dijelova koji ne rade zadovoljavajuće dvije godine od datuma prodaje. Na datum izvještavanja, rezerviranje od 60.000 novčanih jedinica je priznato. Rezerviranje nije diskontirano, jer učinak diskontiranja nije značajan. Sljedeće informacije su objavljene:

Rezerviranje od 60.000 novčanih jedinica je priznato za očekivana potraživanja po jamstvima proizvoda prodanih u zadnje tri financijske godine. Očekuje se kako će većina rashoda nastati u slijedećoj financijskoj godini i svi će se dogoditi unutar dvije godine od datuma izvještavanja.

Troškovi razgradnje

IG20. U 2005. istraživačka ustanova u državnom vlasništvu, koja koristi nuklearni reaktor za razvoj radioizotopa koji se koriste za medicinske svrhe, priznaje rezerviranje za troškove razgradnje od 300 milijuna novčanih jedinica. Rezerviranje se procjenjuje koristeći pretpostavku da će za razgradnju trebati 60-70 godina. Međutim postoji mogućnost da to neće biti prije 100-110 godina, u tom slučaju sadašnja vrijednost troškova će se značajno smanjiti. Sljedeće informacije su objavljene.

Rezerviranje od 300 milijuna novčanih jedinica se priznaje za troškove razgradnje. Očekuje se da će se ti troškovi javiti između 2065. i 2075; međutim, postoji mogućnost da se razgradnja neće dogoditi prije 2105.-2115. Da su troškovi mjereni na temelju očekivanja da neće nastati do 2105.-2115., rezerviranje bi bilo smanjeno na 136 milijuna. Rezerviranje je procijenjeno koristeći postojeću tehnologiju, po tekućim cijenama, i diskontirano koristeći realnu diskontnu stopu od 2%.

Izuzeci od objavljivanja

Ispod je dan primjer objavljivanja koje se traži točkom 109 pri čemu neke od informacija nisu dane jer se može očekivati da će ozbiljno utjecati na poziciju subjekta.

IG21. Državna istraživačka agencija je uključena u spor s poduzećem, koje navodi kako je istraživačka agencija prekršila patente pri svom korištenju genetičkog materijala i traži odštetu od 100 milijuna novčanih jedinica. Istraživačka agencija priznaje rezerviranje za najbolju procjenu obveze, ali ne objavljuje nikakvu informaciju koja se traži točkama 97 i 98 standarda. Slijedeće informacije su objavljene:

U tijeku je parnica protiv agencije u vezi sa sporom sa poduzećem koje navodi kako je agencija prekršila patente i traži odštetu od 100 milijuna novčanih jedinica. Informacija koja se obično traži MRSJS 19 Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina, nije objavljena, na temelju toga može se očekivati da će značajno utjecati na ishod parnice. Odbor je mišljenja kako agencija može uspješno obraniti tužbeni zahtjev.

Ilustrativni primjer

Ovaj primjer prati, ali nije dio MRSJS 19.

Sadašnja vrijednost rezerviranja

Slijedeći primjer ilustrira unose u dnevnik pri početnom priznavanju sadašnje vrijednost rezerviranja i naknadnog priznavanja povećanja sadašnje vrijednosti tog rezerviranja. Povećanje rezerviranja se priznaje kao rashod za kamate (točka 70).

- IE1. Očekivana vrijednost rezerviranja na kraju pete godine je 2000 novčanih jedinica. Očekivana vrijednost nije usklađena za rizik. Odgovarajuća diskontna stopa koja uzima u obzir rizik povezan s ovim novčanim tokom je procijenjena na 12%.
- IE2. Unosi u dnevnik kako bi se zabilježilo rezerviranje i promjene vrijednosti rezerviranja svake godine su kako slijedi:

Kraj tekućeg izvještajnog razdoblja

D	Rashod	1134.85	
P	Rezerviranje		1134.85

Kraj godine 1

D	Rashod za kamate	136.18	
P	Rezerviranje		136.18

Kraj godine 2

D	Rashod za kamate	152.52	
P	Rezerviranje		152.52

Kraj godine 3

D	Rashod za kamate	170.83	
P	Rezerviranje		170.83

Kraj godine 4

D	Rashod za kamate	191.33	
P	Rezerviranje		191.33

Kraj godine 5

D	Rashod za kamate	214.29	
P	Rezerviranje		214.29

Izračuni:

Povećanje

Tekuće vrijeme:	Sadašnja vrijednost = $2000/(1.12)^5 = 1134.85$	
Kraj godine 1:	Sadašnja vrijednost = $2000/(1.12)^4 = 1271.04$	136.18
Kraj godine 2:	Sadašnja vrijednost = $2000/(1.12)^3 = 1423.56$	152.52
Kraj godine 3:	Sadašnja vrijednost = $2000/(1.12)^2 = 1594.39$	170.83
Kraj godine 4:	Sadašnja vrijednost = $2000/(1.12)^1 = 1785.71$	191.33
Kraj godine 5:	Sadašnja vrijednost = $2000/(1.12)^0 = 2000.00$	214.29

Usporedba s MRS 37

MRSJS 19 je sastavljen prvenstveno u skladu s MRS 37 (1998). Glavne razlike između MRSJS 19 i MRS 37 su kako slijedi:

- MRSJS 19 uključuje dodatne komentare onima u MRS 37 kako bi se razjasnila primjenjivost standarda za računovodstvo subjekata javnog sektora. MRSJS 19 razjašnjava da se ne primjenjuje na socijalna davanja iz obuhvata MRSJS 42 *Socijalna davanja*.
- Crna slova u MRS 37 su promijenjena i dodatni komentari uz one iz MRS 37 su uključeni u MRSJS 19, kako bi se razjasnilo da u slučaju štetnih ugovora sadašnja vrijednost umanjena za neto povrate se priznaje kao rezerviranje.
- U točki koja se tiče djelokruga MRSJS 19 se razjašnjava, iako su rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina nastale iz primanja zaposlenicima isključena iz djelokruga ovog standarda, ovaj standard se pak primjenjuje na rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalnu imovinu koji nastaju od otpremnina koje su rezultat restrukturiranja kojim se bavi ovaj standard.
- MRSJS 19 koristi različitu terminologiju, u određenim dijelovima, od MRS 37. Najznačajniji primjeri su korištenje pojmova "prihod" i „izvještaj o financijskoj uspješnosti“ u MRSJS 19. Ekvivalentni pojmovi u MRS 37 su „dobit“, „izvještaj o dobiti“.
- MRSJS 19 sadrži definicije tehničkih pojmova korištenih u MRS 37 i dodatnu definiciju za „izvršne ugovore“.
- MRSJS 19 pruža dodatne smjernice za kolektivne i pojedinačne usluge. Objašnjava se kako subjekti javnog sektora ne priznaju rezerviranje za „kolektivne i pojedinačne usluge“.

Smjernice za provedbu su izmijenjene i dopunjene kako bi bolje održavale javni sektor.

- MRSJS 19 sadrži ilustrativni primjer koji pokazuje unose u dnevnik za priznavanje promjene vrijednosti rezerviranja tijekom vremena, zbog utjecaja diskontnog faktora.

¹ Točka 111 bio je prijelazna odredba. Naknadne točke su ponovno numerirane.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 19 Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 19 Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina, izdanje 2022. godina* razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 19 Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za tačnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 19 Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 19 Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 19, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, 2022. Edition*

ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7