

MRSJS 26 – UMANJENJE VRIJEDNOSTI IMOVINE KOJA STVARA NOVAC

Zahvale i napomene

Ovaj međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (skr. MRSJS) je izrađen primarno na osnovu međunarodnog računovodstvenog standarda (skr. MRS-a) 36 *Umanjenje vrijednosti imovine*, koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/. Izvodi iz MRS-a 36 su u ovoj publikaciji Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor /engl. *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*/ Međunarodne federacije računovođa /engl. *International Federation of Accountants – IFAC*/ replicirani s dozvolom Fondacije za međunarodne standarde financijskog izvještavanja /engl. *International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation*/.

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 26 – UMANJENJE VRIJEDNOSTI IMOVINE KOJA NE STVARA NOVAC

Historijat MRSJS-a

Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proistekle iz MRSJS-ova izdanih do 31. januara/siječnja 2022. godine.

MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac* je izdan u februaru/veljači 2008. godine.

Od tada, MRSJS 26 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS-ove:

COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu (izdan u novembru/studenom 2020. godine);

Unapređenja MRSJS-ova iz 2019. godine (izdana u januaru/siječnju 2020. godine);

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

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

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

Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine (Izmjene i dopune MRSJS-a 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* i MRSJS-a 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac*) (izdan u julu/srpnju 2016. godine);

Primjenjivost MRSJS-ova (izdan u aprilu/travnju 2016. godine);

Unapređenja MRSJS-ova iz 2015. godine (izdana u aprilu/travnju 2016. godine);

MRSJS 37 *Zajednički aranžmani* (izdan u januaru/siječnju 2015. godine);

MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji* (izdan u januaru/siječnju 2015. godine);

MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi* (MRSJS-ova) (izdan u januaru/siječnju 2015. godine);

Unapređenja MRSJS-ova iz 2011. godine (izdana u oktobru/listopadu 2011. godine);

Unapređenja MRSJS-ova (izdana u januaru/siječnju 2010. godine);

MRSJS 27 *Poljoprivreda* (izdan u decembru/prosinu 2009. godine);

MRSJS 29 *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje* (izdan u januaru/siječnju 2010. godine);

MRSJS 31 *Nematerijalna imovina* (izdan u januaru/siječnju 2010. godine); i

Unapređenja MRSJS-ova (izdana u novembru/studenom 2010. godine).

Tabelarni pregled izmijenjenih tačaka MRSJS-a 26

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
Uvod	Brisano	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2011. godine
2.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 27 iz decembra/prosinca 2009. godine MRSJS 29 iz januara/siječnja 2010. godine MRSJS 31 iz januara/siječnja 2010. godine Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016. godine MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
3.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
4.	Brisano	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
5.	Izmijenjeno i dopunjeno	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
6.	Brisano	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016.
7.	Brisano	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
8.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 27 iz decembra/prosinca 2009. godine MRSJS 29 iz januara/siječnja 2010. godine Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
9.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 29 iz januara/siječnja 2010. godine MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
11.	Brisano	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016.
12.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 37 iz januara/siječnja 2015. godine MRSJS 35 iz januara/siječnja 2015. godine MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
18.	Izmijenjeno i dopunjeno	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
18A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
20A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
23.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
27.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz novembra/studenog 2010. godine
33.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
71.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
73.	Izmijenjeno i dopunjeno	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016.
73A.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2020. godine Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016.
76.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
88.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90B.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90C.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90D.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90E.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90F.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
90G.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90H.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90I.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90J.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90K.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90L.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90M.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90N.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
90O.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
91.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
92.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
96.	Brisano	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
97A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
97B.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
97C.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
97D.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
97E.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
97F.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
97G.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
97H.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
98.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
99.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
100.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
102.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
103.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
106.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
107.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
108.	Izmijenjeno i dopunjeno	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016. MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
108A.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2020. godine Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016.
110.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
111.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
111A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
111B.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
115.	Izmijenjeno i dopunjeno	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016.
120.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
122.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
122A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
123.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2010. godine MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
124.	Izmijenjeno i dopunjeno	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016. MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
125.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
126A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2010. godine

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
126B.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2010. godine
126C.	Novi tekst	MRSJS 31 iz januara/siječnja 2010. godine
126D.	Novi tekst	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
126E.	Novi tekst	MRSJS 35 iz januara/siječnja 2015. godine
126F.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
126G.	Novi tekst	Primjenjivost MRSJS-ova iz aprila/travnja 2016. godine
126H.	Novi tekst	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016.
126I.	Novi tekst	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine
126J.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
126K.	Izmijenjeno i dopunjeno	COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu iz novembra/studenog 2020. godine
126L.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2020. godine
127.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine

februar/veljača 2008. godine

MRSJS 26 – UMANJENJE VRIJEDNOSTI IMOVINE KOJA STVARA NOVAC

SADRŽAJ

Tačka	
Cilj	1.
Djelokrug	2-12.
Definicije pojmova	13-20.
Imovina koja stvara novac	14-18.
Deprecijacija	19.
Umanjenje vrijednosti	20.
Određivanje imovine čija vrijednost bi mogla biti umanjena	20A-30.
Mjerenje nadoknadivog iznosa	31-70.
Mjerenje nadoknadivog iznosa nematerijalne imovine neodređenog korisnog vijeka	37.
Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje	38-42.
Upotrebnost vrijednost	43-70.

Osnova za procjene budućih novčanih tokova	46-51.	
Sadržaj procjena budućih novčanih tokova	52-66.	
Budući novčani tokovi u stranoj valuti	67.	
Diskontna stopa	68-70.	
Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja vrijednosti	71-75.	
Jedinice koje stvaraju novac i <i>goodwill</i>	76-97.	
Određivanje jedinice koja stvara novac u koju spada imovina	77-84.	
Nadoknadiivi iznos i knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac		85-90.
Gubitak od umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac	91-97.	
Testiranje na umanjenje vrijednosti jedinica koje stvaraju novac sa <i>goodwillom</i> i manjinskim udjelima		97A-97H.
Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti	98-111.	
Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti pojedinačne imovine	106-109.	
Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac	110-111.	
Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti <i>goodwilla</i>	111A-111B.	
Preraspoređivanje imovine	112-113.	
Objavljiivanje	114-125.	
Objavljiivanje procjena koje su korištene kod mjerenja nadoknadiivih iznosa jedinica koje stvaraju novac koje sadrže nematerijalnu imovinu neodređenog korisnog vijeka	123-125.	
Datum stupanja na snagu	126-127.	
Dodatak A: Uputstva za primjenu		
Dodatak B: Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova		
Osnove za donošenje zaključaka		
Pokazno stablo odlučivanja		
Smjernice za provođenje		
Poređenje s MRS-om 36		

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac* dat je u tačkama od 1. do 127. Sve tačke imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 26 treba tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnova za donošenje zaključaka, *Predgovora međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i Konceptualnog okvira za finansijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* pruža osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u situacijama za koje nisu dana eksplicitna uputstva.

Cilj

1. Ovaj standard ima za cilj propisati postupke koje subjekti primjenjuju kako bi utvrdili da li je došlo do umanjenja vrijednosti imovine koja stvara novac, te osigurati da se gubici od umanjenja vrijednosti priznaju. Ovaj standard navodi i to kada subjekti trebaju stornirati gubitak od umanjenja vrijednosti i uređuje objavljivanja.

Djelokrug

2. Subjekti koji izrađuju i prezentiraju finansijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi su dužni primijeniti ovaj standard kod obračunavanja umanjenja vrijednosti imovine koja stvara novaca, osim za:
 - (a) zalihe (vidjeti MRSJS 12 *Zalihe*);

- (b) imovinu proisteklu iz ugovora o građenju (vidjeti MRSJS 11 *Ugovori o građenju*);
- (c) financijsku imovinu iz djelokruga MRSJS-a 41 *Financijski instrumenti*;
- (d) ulaganja u nekretnine koja se mjere po fer vrijednosti (vidjeti MRSJS 16 *Ulaganja u nekretnine*);
- (e) [Brisano.];
- (f) odgođenu poreznu imovinu (vidjeti relevantne međunarodne, odnosno računovodstvene standarde pojedinačnih zemalja koji obrađuju imovinu odgođenih poreza);
- (g) imovinu proisteklu iz primanja zaposlenih (vidjeti MRSJS 39 *Primanja zaposlenih*);
- (h) [Brisano.];
- (i) [Brisano.];
- (j) biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću iz djelokruga MRSJS-a 27 *Poljoprivreda* koja se mjeri po fer vrijednosti umanjeno za trošak prodaje;
- (k) odgođene troškove sticanja i nematerijalnu imovinu proistekle iz ugovornih prava osiguravatelja prema ugovorima o osiguranju iz djelokruga relevantnih međunarodnih, odnosno računovodstvenih standarda pojedinačnih zemalja koji obrađuju ugovore o osiguranju; i
- (l) [Brisano.];
- (m) drugu imovinu koja stvara novac računovodstveni zahtjevi za čije umanjenje vrijednosti su uvršteni u drugi standard.

3. [Brisano.]

4. [Brisano.]

5. Subjekti javnog sektora koji drže imovinu koja ne stvara novac kako je definirana u tački 13., primjenjuju MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* na takvu imovinu. Subjekti javnog sektora koji drže imovinu koja stvara novac primjenjuju zahtjeve ovog standarda.

6. [Brisano.]

7. [Brisano.]

8. Ovaj standard se ne odnosi na zalihe i imovinu koja stvara novac proistekle iz ugovora o građenju jer su zahtjevi u pogledu priznavanja i mjerenja takve imovine uređeni važećim primjenjivim standardima. Ovaj standard se ne odnosi na odgođenu poreznu imovinu, imovinu povezanu s primanjima zaposlenih, kao ni na odgođene troškove sticanja i nematerijalnu imovinu proistekle iz ugovornih prava osiguravatelja prema ugovorima o osiguranju. Umanjenje vrijednosti takve imovine je uređeno relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima pojedinačnih zemalja. Pored toga, ovaj standard se ne odnosi ni na biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću koja se mjeri po fer vrijednosti umanjeno za trošak prodaje. MRSJS 27 koji uređuje biološku imovinu povezanu sa poljoprivrednom djelatnošću sadrži zahtjeve u pogledu mjerenja.

9. Ovaj standard se ne primjenjuje na financijsku imovinu iz djelokruga MRSJS-a 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija*. Umanjenje vrijednosti te imovine je obrađeno u MRSJS-u 41.

10. Ovaj standard ne iziskuje primjenu testa na umanjenje vrijednosti u odnosu na ulaganja u nekretnine koja se obračunavaju po fer vrijednosti u skladu sa MRSJS-om 16. Prema modelu fer vrijednosti iz MRSJS-a 16, ulaganje u nekretnine se obračunava po fer vrijednosti na datum izvještavanja i pri procjeni vrijednosti će se uzeti u obzir svako umanjenje vrijednosti.

11. [Brisano.]

12. Ulaganja u:

- (a) kontrolirane subjekte, kako su definirani MRSJS-om 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*;
- (b) pridružene subjekte, kako su definirani MRSJS-om 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*; i

(c) zajedničke aranžmane, kako su definirani MRSJS-om 37 *Zajednički aranžmani*,

predstavljaju financijsku imovinu koja nije obuhvaćena djelokrugom MRSJS-a 41. Kada su u vidu imovine koja stvara novac, sa takvim ulaganjima se postupa u skladu s ovim standardom. Tamo gdje su ona u vidu imovine koja ne stvara novac, obračunavaju se prema MRSJS-u 21.

Definicije pojmova

13. Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje navedenim značenjima.

Jedinica koja stvara novac se odnosi na najmanju odredivu grupu imovine koja se drži prvenstveno radi stvaranja komercijalnog prinosa i koja stvara prilive novca od kontinuiranog korištenja koji su najvećim dijelom nezavisni od priliva novca od druge imovine, odnosno grupa imovine.

Nadoknadivi iznos je fer vrijednost imovine, odnosno jedinice koja stvara novac umanjena za troškove prodaje ili njena upotrebna vrijednost, u zavisnosti od toga koji od ta dva iznosa je veći.

Upotrebna vrijednost imovine koja stvara novac je sadašnja vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova koji se očekuju od kontinuiranog korištenja imovine i od njenog otuđenja na kraju korisnog vijeka.

Pojmovi definirani drugim MRSJS-ovima i u ovom standardu se koriste u značenjima koja su navedena u tim standardima i preneseni su u zasebno objavljeni *Pojmovnik*.

Imovina koja stvara novac

14. Imovina koja stvara novac je imovina koja se drži primarno zbog stvaranja komercijalnog povrata. Imovina stvara komercijalni povrat kada se koristi na način koji je dosljedan onome koji usvaja subjekat usmjeren na sticanje dobiti. Držanje imovine radi stvaranja „komercijalnog povrata“ ukazuje da subjekat namjerava (a) stvarati novčane prilive pozitivne vrijednosti od dane imovine (ili od jedinice koja stvara novac čije je ta imovina sastavni dio) i (b) sticati komercijalni povrat koji odražava rizik koji podrazumijeva držanje predmetne imovine. Za imovinu se može reći da se drži s primarnim ciljem da se stvori komercijalni povrat čak i onda kada ne ispuni taj cilj u određenom izvještajnom periodu. S druge strane, imovina se može smatrati imovinom koja ne stvara novac i kad daje vrijednost jednaku nuli, odnosno stvara komercijalni povrat tokom određenog izvještajnog perioda. Osim kada je drugačije navedeno, svako upućivanje na „imovinu“ ili „stavke imovine“ u narednim tačkama ovog standarda se odnosi na „(stavke) imovinu/e koja stvara novac“.
15. Postoji čitav niz okolnosti pod kojima subjekti javnog sektora mogu držati dio svoje imovine s primarnim ciljem da steknu komercijalni povrat, iako većinu svoje imovine ne drže u tu svrhu. Na primjer, bolnica može dodijeliti jednu zgradu za pacijente koji plaćaju naknadu. Imovina koja stvara novac subjekta javnog sektora može funkcionirati nezavisno od njegove imovine koja ne stvara novac. Primjera radi, zemljišno-knjižni ured može naplaćivati naknadu za upis zemljišta nezavisno od katastra.
16. U određenim slučajevima, imovina može stvarati novčane tokove iako se primarno drži za potrebe pružanja usluga. Na primjer, postrojenje za odlaganje otpada uvedeno u cilju sigurnog odlaganja medicinskog otpada koji stvore državne bolnice može ujedno na komercijalnoj osnovi procesuirati manju količinu medicinskog otpada koji proizvedu druge privatne bolnice. Prerađivanje medicinskog otpada iz privatnih bolnica je sporedna aktivnost postrojenja a imovinu koja stvara novčane tokove nije moguće razdvojiti od imovine koja ne stvara novac.
17. U drugim slučajevima opet, imovina može stvarati novčane tokove a ujedno služiti u svrhe koje ne stvaraju novac. Na primjer, državna bolnica ima deset odjeljenja, devet kojih koristi za pacijente koji plaćaju naknadu na komercijalnoj osnovi a jedno za pacijente koji ne plaćaju naknadu. Pacijenti iz oba odjeljenja zajednički koriste bolničke kapacitete (poput operativnih sala). Kod utvrđivanja da li subjekat treba primijeniti odredbe ovog standarda ili MRSJS-a 21, potrebno je razmotriti u kojoj mjeri se imovina drži s ciljem sticanja komercijalnog povrata. Ako, kao u ovom primjeru, na komponentu koja ne stvara novac ne otpada značajan dio cjelokupnog aranžmana, subjekat primjenjuje ovaj standard a ne MRSJS 21.
18. Ponekad možda neće biti očito da li je primarni cilj držanja imovine stvoriti komercijalni povrat. U takvim slučajevima je neophodno procijeniti značaj novčanih tokova. Moglo bi biti teško utvrditi da li je mjera u kojoj imovina stvara novčane

tokove toliko značajna da treba primjenjivati ovaj standard a ne MRSJS 21. Kod utvrđivanja toga koji standard primijeniti, potrebno je koristiti rasuđivanje. Subjekt uspostavlja kriterije kako bi rasuđivanje koristio dosljedno u skladu sa definicijama imovine koja stvara novac i imovine koja ne stvara novac te sa pripadajućim uputstvima iz tačaka od 14. do 17. Tačka 114. nalaže subjektu da objavi kriterije koje je koristio pri rasuđivanju. S obzirom na opće ciljeve subjekata javnog sektora, pretpostavlja se da se u takvim okolnostima radi o imovini koja ne stvara novac i da se, prema tome, primjenjuje MRSJS 21.

- 18A. Za potrebe umanjenja vrijednosti, *goodwill* se smatra imovinom koja stvara novac. *Goodwill* ekonomske koristi ne stvara nezavisno od ostale imovine pa se na umanjenje vrijednosti procjenjuje u sklopu grupe imovine. MRSJS 21 uređuje procjenu pojedinačne imovine. *Goodwill* se priznaje isključivo tamo gdje iz njega proističu novčani tokovi ili smanjenje neto novčanih odliva sticatelja a ne priznaje se u odnosu na uslužni potencijal iz kojeg ne nastaju pripadajući novčani tokovi. Nadoknadiivi iznos usluga koji se koristi za procjenu umanjenja vrijednosti iz MRSJS-a 21 uključuje uslužni potencijal. U skladu s tim, subjekt primjenjuje ovaj standard kako bi utvrdio da li umanjiti vrijednost *goodwill*.

Deprecijacija

19. Deprecijacija i amortizacija su sistematsko raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tokom njenog korisnog vijeka. U odnosu na nematerijalnu imovinu se, u pravilu, koristi pojam „amortizacija“ umjesto „deprecijacija“, ali oba imaju jednako značenje.

Umanjenje vrijednosti

20. U MRSJS-u 21, „umanjenje vrijednosti“ je definirano kao gubitak budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala imovine iznad i preko sistematskog priznavanja gubitka budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala imovine kroz deprecijaciju. Prema tome, umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac odražava pad budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala sadržanog u imovini prema subjektu koji je kontrolira. Na primjer, subjekt ima općinsku garažu i trenutno se koristi samo dvadeset i pet (25) posto njenog kapaciteta. Garaža se drži u komercijalne svrhe i uprava procjenjuje da ostvaruje komercijalnu stopu povrata kada se koristi sedamdeset i pet (75) ili više njenog kapaciteta. Smanjenje upotrebe nije pratilo značajno povećanje naknada za parking. Smatra se da je došlo do umanjenja vrijednosti imovine jer njena knjigovodstvena vrijednost prelazi njen nadoknadiivi iznos.

Određivanje imovine čija vrijednost bi mogla biti umanjena

- 20A. U tačkama od 21. do 30. se navodi kada treba utvrditi nadoknadiivi iznos. U tim zahtjevima se pojam „imovina“ jednako koristi i za pojedinačnu imovinu i za jedinicu koja stvara novac. Ostatak ovog standarda je strukturiran na sljedeći način:
- (a) u tačkama od 31. do 70. daju se zahtjevi za mjerenje nadoknadiivog iznosa. U tim zahtjevima se koristi pojam „imovina“, ali se on podjednako odnosi i na pojedinačnu imovinu i na jedinicu koja stvara novac;
 - (b) u tačkama od 71. do 97. su dani zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja vrijednosti. Priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti pojedinačne imovine, osim *goodwill*, obrađeno je u tačkama od 71. do 75., dok se u tačkama od 76. do 97. uređuje priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti za jedinice koje stvaraju novac i za *goodwill*;
 - (c) tačke od 95. do 105. propisuju zahtjeve za storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti koji je u prethodnim periodima priznat kao imovina ili jedinica koja stvara novac. U tim zahtjevima pojam „imovina“ se odnosi podjednako i na pojedinačnu imovinu i na jedinicu koja stvara novac. Dodatni zahtjevi za pojedinačnu imovinu su dati u tačkama od 106. do 109., za jedinicu koja stvara novac u tačkama 110. i 111. a za *goodwill* u tačkama 111A. i 111B;
 - (d) u tačkama 112. i 113. dati su zahtjevi u pogledu preraspoređivanja imovine iz jedinice koja stvara novac u imovinu koja ne stvara novac ili obratno;
 - (e) tačke od 114. do 122A. propisuju koje informacije o gubicima od umanjenja vrijednosti i storniranju tih gubitaka treba objaviti za imovinu i jedinice koje stvaraju novac. U tačkama od 123. do 125. su dati dodatni zahtjevi u pogledu objavljivanja za jedinice koje stvaraju novac u koje su, za potrebe testiranja umanjenja vrijednosti, raspoređeni *goodwill*, odnosno nematerijalna imovina neodređenog korisnog vijeka.
21. Vrijednost imovine je umanjena kada knjigovodstvena vrijednost te imovine premašuje njen nadoknadiivi iznos. U tačkama

od 25. do 27. se opisuju neke od naznaka da je potencijalno došlo do gubitka od umanjenja vrijednosti. Ako je bilo koja od tih naznaka prisutna, subjekat mora izvršiti formalnu procjenu nadoknadivog iznosa. Osim u okolnostima opisanim u tački 23., ovaj Standard ne zahtijeva da subjekat vrši procjenu nadoknadivog iznosa ako nema naznaka gubitka od umanjenja vrijednosti.

22. Na svaki izvještajni datum, subjekat je dužan procijeniti da li ima ikakvih naznaka da je došlo do umanjenja vrijednosti neke imovine. U slučaju postojanja takvih naznaka, subjekat procjenjuje nadoknadivi iznos imovine.

23. Bez obzira na to da li postoje naznake umanjenja vrijednosti, subjekat je također dužan napraviti sljedeće:

- (a) svake godine testirati na umanjenje vrijednosti nematerijalnu imovinu neodređenog korisnog vijeka, odnosno nematerijalnu imovinu koja još nije raspoloživa za upotrebu, upoređujući knjigovodstvenu vrijednost te imovine sa njenim nadoknadivim iznosom. To testiranje umanjenja vrijednosti se može izvršiti u bilo kojem trenutku tokom izvještajnog perioda, pod uslovom da se svake godine vrši u isto vrijeme. Različita nematerijalna imovina se može testirati na umanjenje vrijednosti u različitim terminima, ali ako je početno priznata tokom tekućeg izvještajnog perioda, ona se na umanjenje vrijednosti mora testirati prije završetka tekućeg izvještajnog perioda.**
- (b) svake godine testirati na umanjenje vrijednosti *goodwill* stečen u sklopu sticanja, u skladu s tačkama od 90A. do 90O.**

24. Sposobnost nematerijalne imovine da stvori dovoljno budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala da nadoknadi svoju knjigovodstvenu vrijednost je obično neizvjesnija prije nego nakon što postane raspoloživa za upotrebu. Stoga ovaj Standard zahtijeva da subjekat, najmanje jednom godišnje, testira na umanjenje vrijednosti knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine koja još uvijek nije raspoloživa za upotrebu.

25. Prilikom procjenjivanja da li postoje naznake da je potencijalno došlo do umanjenja vrijednosti neke imovine, subjekat je dužan razmotriti, najmanje, sljedeće naznake:

Vanjski izvori informacija

- (a) tokom perioda je došlo do znatno većeg pada tržišne vrijednosti imovine nego što bi se to dalo očekivati zbog protoka vremena ili uobičajene upotrebe;**
- (b) u tehnološkom, tržišnom, ekonomskom ili zakonskom okruženju u kojem subjekat posluje, odnosno na tržištu za koje je namijenjena dana imovina, tokom perioda su nastale ili će u izvjesnoj budućnosti nastati značajne promjene s negativnim utjecajem na subjekat;**
- (c) tokom perioda je došlo do povećanja tržišnih kamatnih stopa ili drugih tržišnih stopa povrata ulaganja, a ta povećanja će vjerovatno značajno utjecati na diskontnu stopu koja se koristi za izračunavanje upotrebne vrijednosti imovine i značajno umanjiti njen nadoknadivi iznos;**

Interni izvori informacija

- (d) postoje dokazi o zastarjelosti ili fizičkom oštećenju imovine;**
- (e) tokom perioda su nastale, ili se očekuje da će u izvjesnoj budućnosti nastati, značajne promjene s negativnim uticajem na subjekat u obimu do kojeg ili načinu na koji se imovina koristi ili se očekuje da će se koristiti. U te promjene spadaju prestanak aktivnog korištenja imovine, planovi o prestanku rada ili restrukturiranju poslovne jedinice kojoj imovina pripada, planovi o otuđenju imovine prije prethodno očekivanog datuma i promjena procjene korisnog vijeka imovine kao određenog umjesto kao neodređenog;**
- (f) donesena je odluka da se obustavi izgradnja imovine prije nego je završena i u upotrebnom stanju; i**
- (g) postoje dokazi iz internih izvještaja koji ukazuju na to da je ekonomski učinak imovine lošiji, odnosno da će biti lošiji od očekivanog.**

26. Popis dat u tački 25. nije potpun. Subjekt može prepoznati i druge naznake da je potencijalno došlo do umanjenja vrijednosti imovine, koje bi također iziskivale da utvrdi nadoknadivi iznos imovine.

27. U dokaze iz internih izvještaja koji ukazuju na mogućnost umanjenja vrijednosti imovine spadaju i postojanje:
- (a) novčanih tokova za sticanje imovine ili naknadnih potreba za novcem za njen rad ili održavanje koji su značajno viši od prvobitno budžetiranih;
 - (b) stvarnih neto novčanih tokova ili suficita ili deficita koji se prilivaju iz te imovine koji su značajno lošiji od budžetiranih;
 - (c) značajnog smanjenja budžetiranih neto novčanih tokova ili suficita, odnosno značajnog povećanja budžetiranog gubitka, koji se prilivaju iz imovine; ili
 - (d) deficita ili neto novčanih odliva iz imovine, kad se iznosi za tekući period objedine s budžetiranim budućim iznosima.
28. Kao što je navedeno u tački 23., ovaj Standard nalaže da se nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom, odnosno nematerijalna imovina koja još nije raspoloživa za upotrebu i *goodwill* testiraju na umanjenje vrijednosti najmanje jednom godišnje. Osim slučajeva kad se primjenjuju zahtjevi iz tačke 23., pri utvrđivanju da li je potrebno procijeniti nadoknadiivi iznos imovine se primjenjuje koncept značajnosti. Primjera radi, ako ranija izračunavanja pokazuju da je nadoknadiivi iznos imovine značajno veći od njene knjigovodstvene vrijednosti, subjekat ne mora ponovno procijeniti nadoknadiivi iznos te imovine ako nije bilo događaja koji bi eliminirali tu razliku. Slično tome, prethodne analize mogu pokazivati da nadoknadiivi iznos imovine nije osjetljiv na jednu (ili više) naznaka iz tačke 25.
29. Kao ilustracija tačke 28., ako su tržišne kamatne ili druge tržišne stope prinosa od ulaganja porasle tokom perioda, subjekat nije dužan izvršiti formalnu procjenu nadoknadiivog iznosa imovine u sljedećim slučajevima:
- (a) ako je mala vjerovatnoća da će povećanje tih tržišnih stopa uticati na diskontnu stopu koja se koristi za izračunavanje upotrebne vrijednosti neke imovine. Na primjer, povećanja kratkoročnih kamatnih stopa možda neće imati značajan utjecaj na diskontnu stopu koja se koristi za imovinu s dugim preostalim korisnim vijekom.
 - (b) ako je vjerovatno da će povećanje tih tržišnih stopa uticati na diskontnu stopu koja se koristi za izračunavanje upotrebne vrijednosti, ali prethodna analiza osjetljivosti nadoknadiivog iznosa pokazuje da:
 - (i) nije vjerovatno da će doći do značajnog smanjenja nadoknadiivog iznosa jer će se i budući novčani tokovi vjerovatno povećati (na primjer, u nekim slučajevima, subjekat može biti u stanju pokazati da usklađuje svoje prihode (primarno prihode od razmjene) kako bi kompenzirao povećanja tržišnih stopa); ili
 - (ii) nije vjerovatno da će smanjenje nadoknadiivog iznosa dovesti do značajnog gubitka od umanjenja vrijednosti.
30. Ako postoje naznake da je moglo doći do umanjenja vrijednosti neke imovine, to može ukazivati na potrebu da se preostali korisni vijek, metoda deprecijacije (amortizacije) ili rezidualna vrijednost imovine provjere i usklade sa standardom koji se primjenjuje na tu imovinu, čak i ako se za tu nju ne prizna nikakav gubitak od umanjenja vrijednosti.

Mjerenje nadoknadiivog iznosa

31. U ovom standardu „nadoknadiivi iznos“ je definiran kao fer vrijednost imovine umanjena za troškove prodaje ili kao njena upotrebna vrijednost, koja god od njih je veća. U tačkama od 32. do 70. dati su zahtjevi za mjerenje nadoknadiivog iznosa. U njima se pojam „imovina“ podjednako koristi i za pojedinačnu imovinu i za jedinicu koja stvara novac.
32. Nije uvijek neophodno odrediti i fer vrijednost imovine umanjenu za troškove prodaje i njenu upotrebnu vrijednost. Ako bilo koji od ta dva iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, onda vrijednost imovine nije umanjena i ne treba procjenjivati drugi iznos.
33. Fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje može biti moguće izmjeriti čak i kada se njome ne trguje na aktivnom tržištu, ali nekad to neće biti moguće napraviti jer ne postoji osnova za pouzdanu procjenu¹ iznosa koji se može steći od prodaje imovine u redovnoj transakciji po tržišnim uslovima između informiranih i voljnih strana. U takvim slučajevima, subjekat kao nadoknadiivi iznos može koristiti upotrebnu vrijednost imovine.
34. Ako nema razloga za vjerovanje da upotrebna vrijednost imovine značajno premašuje njenu fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje, kao nadoknadiivi iznos imovine se može koristiti njena fer vrijednost umanjena za troškove prodaje. To je

često slučaj kod imovine koja se drži radi otuđenja. Razlog za to je što se upotrebna vrijednost imovine koja se drži radi otuđenja najvećim dijelom sastoji od neto prihoda od otuđenja, s obzirom da će budući novčani tokovi od kontinuiranog korištenja te imovine sve do njenog otuđenja vjerovatno biti zanemarivi.

35. Nadoknativi iznos se određuje za pojedinačnu imovinu, osim kada ta imovina ne stvara prilive novca koji su najvećim dijelom nezavisni od priliva novca od druge imovine ili grupa imovine. U takvom slučaju, nadoknativi iznos se određuje za jedinicu koja stvara novac kojoj ta imovina pripada (vidjeti tačke od 85. do 90.), osim:
- (a) kada je fer vrijednost imovine umanjena za troškove prodaje veća od njene knjigovodstvene vrijednosti; ili
 - (b) kada je imovina dio jedinice koja stvara novac, ali može i samostalno stvarati novčane tokove, u kom slučaju se može procijeniti da je upotrebna vrijednost imovine približna njenoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, a fer vrijednost umanjena za troškove prodaje je moguće utvrditi.
36. U nekim slučajevima, procjene, prosjeci i skraćeni obračuni mogu pružiti razumno približne iznose detaljnim izračunavanjima za određivanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje, odnosno upotrebne vrijednosti.

Mjerenje nadoknadivog iznosa nematerijalne imovine neodređenog korisnog vijeka

37. Tačka 23. nalaže da se nematerijalna imovina neodređenog korisnog vijeka jednom godišnje testira na umanjnje vrijednosti upoređivanjem knjigovodstvene vrijednosti te imovine sa njenim nadoknadivim iznosom, bez obzira da li postoje naznake mogućeg umanjnja vrijednosti. Ipak, za testiranje imovine na umanjnje vrijednosti u tekućem periodu može se koristiti posljednji detaljni obračun njenog nadoknadivog iznosa izrađen u prethodnom periodu, pod uslovom da su ispunjeni svi sljedeći kriteriji:
- (a) ako nematerijalna imovina ne stvara prilive novca od kontinuiranog korištenja koji su najvećim dijelom nezavisni od priliva novca od druge imovine ili grupa imovine i, prema tome, na umanjnje vrijednosti se testira kao dio jedinice koja stvara novac kojoj pripada, imovina i obaveze koji čine tu jedinicu nisu se značajno promijenili od posljednjeg obračuna nadoknadivog iznosa;
 - (b) posljednji obračun nadoknadivog iznosa je dao iznos koji znatno premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine; i
 - (c) na osnovu analize događaja i promjena okolnosti nastalih od posljednjeg obračuna nadoknadivog iznosa, izuzetno je mala vjerovatnoća da će neki tekući nadoknativi iznos koji se utvrdi biti niži od knjigovodstvene vrijednosti date imovine.

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje

38. Najbolji dokaz fer vrijednosti imovine umanjnje za troškove prodaje je cijena iz obavezujućeg kupoprodajnog ugovora u transakciji po tržišnim uslovima usklađena za inkrementalne troškove koji bi se mogli direktno pripisati otuđenju date imovine.
39. Kada ne postoji obavezujući kupoprodajni ugovor, ali se imovinom trguje na aktivnom tržištu, onda je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje tržišna cijena imovine umanjena za troškove prodaje. Odgovarajuća tržišna cijena je obično tekuća ponuđena cijena. Kada tekuće ponuđene cijene nisu dostupne, cijena posljednje transakcije može pružiti osnovu za procjenu fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje, pod uslovom da nije bilo značajnih promjena ekonomskih okolnosti od datuma transakcije do datuma izrade procjene.
40. Kada ne postoji obavezujući kupoprodajni ugovor, odnosno aktivno tržište za imovinu, onda se fer vrijednost umanjena za troškove prodaje zasniva na najboljim dostupnim informacijama koje odražavaju iznos koji bi subjekat mogao dobiti, na datum izvještavanja, od otuđenja date imovine u transakciji po tržišnim uslovima između informiranih i voljnih strana, po odbitku troškova otuđenja. Pri utvrđivanju tog iznosa, subjekat razmatra ishod nedavnih transakcija za sličnu imovinu u istoj privrednoj grani. Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ne odražava prinudnu prodaju.
41. Troškovi otuđenja, osim onih troškova koji su već priznati kao obaveze, oduzimaju se pri utvrđivanju fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje. Primjeri takvih troškova su pravni troškovi, administrativne takse i slični porezi na transakcije, troškovi uklanjanja imovine i direktni inkrementalni troškovi dovođenja imovine u stanje za prodaju. Otpremnine i troškovi

povezani sa smanjenjem ili reorganizacijom poslovanja nakon otuđivanja imovine, međutim, ne predstavljaju direktne inkrementalne troškove otuđenja imovine.

42. Ponekad, otuđenje imovine zahtijeva od kupca da preuzme i određenu obavezu a dostupna je samo jedna fer vrijednost umanjena za troškove prodaje i za tu imovinu i za tu obavezu. U tački 89. se pojašnjava kako postupati u takvim slučajevima.

Upotrebna vrijednost

43. **Pri izračunavanju upotrebne vrijednosti imovine treba odraziti sljedeće elemente:**

- (a) procjenu budućih novčanih tokova koje subjekt očekuje da ostvari od imovine;
- (b) očekivanja u pogledu mogućih odstupanja u iznosima ili terminima tih budućih novčanih tokova;
- (c) vremensku vrijednost novca, koju predstavlja tekuća tržišna kamatna stopa bez rizika;
- (d) cijenu preuzimanja neizvjesnosti svojstvene imovini; i
- (e) druge faktore, kao što je nelikvidnost, koje bi učesnici na tržištu uzeli u obzir pri određivanju cijena budućih novčanih tokova koje subjekt očekuje da ostvari od date imovine.

44. Procjena upotrebne vrijednosti imovine uključuje sljedeće korake:

- (a) procjenjivanje budućih novčanih priliva i odliva koji će se ostvariti kontinuiranim korištenjem imovine i njenim konačnim otuđenjem; i
- (b) primjenjivanje odgovarajuće diskontne stope na te buduće novčane tokove.

45. Elementi navedeni u podtačkama (b), (d) i (e) tačke 43. mogu se odraziti bilo kao usklađivanja budućih novčanih tokova ili kao usklađivanja diskontne stope. Koji god pristup subjekt odabere da odrazi očekivanja mogućih odstupanja u iznosima ili terminima budućih novčanih tokova, rezultat mora biti odražavanje očekivane sadašnje vrijednosti budućih novčanih tokova, odnosno ponderirani prosjek svih mogućih ishoda. U uputstvima za primjenu se daju dodatne smjernice za korištenje tehnika zasnovanih na sadašnjoj vrijednosti pri mjerenju upotrebne vrijednosti imovine.

Osnova za procjene budućih novčanih tokova

46. **Pri mjerenju upotrebne vrijednosti, subjekt treba:**

- (a) zasnivati predviđanja novčanih tokova na razumnim i potvrdivim pretpostavkama koje predstavljaju najbolju procjenu uprave u pogledu niza ekonomskih uslova koji će postojati tokom preostalog korisnog vijeka imovine. Pri tome, vanjski dokazi imaju veću snagu;
- (b) zasnivati predviđanja novčanih tokova na posljednjim finansijskim budžetima/predviđanjima koje je odobrila uprava, ali isključiti sve procjene budućih novčanih priliva ili odliva za koje se očekuje da će proisteći iz budućih restrukturiranja, poboljšanja ili unapređenja rezultata imovine. Projekcije zasnovane na tim budžetima/predviđanjima trebaju obuhvatati period od najviše pet (5) godina, osim kada se može opravdati i duži period; i
- (c) ocjenjivati projekcije novčanih tokova za period duži od onog koji je obuhvaćen posljednjim budžetima/predviđanjima, ekstrapolirajući projekcije zasnovane na budžetima/predviđanjima primjenom stabilne ili opadajuće stope rasta za naredne godine, osim u slučaju kada se može opravdati rastuća stopa. Ta stopa rasta ne smije prelaziti dugoročnu prosječnu stopu rasta za proizvode, djelatnosti ili zemlju, odnosno zemlje u kojima subjekt posluje niti za tržište na kojem se imovina koristi, osim u slučaju kada se može opravdati viša stopa.

47. Uprava procjenjuje koliko razumne su pretpostavke na kojima se zasnivaju sadašnje projekcije novčanih tokova tako što ispituju uzroke nastanka razlika između prethodnih projekcija novčanih tokova i stvarnih novčanih tokova. Dužni su osigurati da su pretpostavke na kojima se zasnivaju njihove sadašnje projekcije novčanih tokova u skladu sa ranijim stvarnim ishodima, pod uslovom da to odgovara efektima kasnijih događaja ili okolnosti koje nisu postojale kad su ti stvarni novčani tokovi stvoreni.

48. Detaljni, eksplicitni i pouzdani financijski budžeti/predviđanja budućih novčanih tokova za periode duže od pet (5) godina u pravilu nisu dostupni. Iz tog razloga, procjene budućih novčanih tokova koje vrši uprava se zasnivaju na posljednjim financijskim budžetima/predviđanjima za period od najviše pet godina. Oni smiju koristiti projekcije novčanih tokova koje se zasnivaju na financijskim budžetima/predviđanjima za period duži od pet godina ako su uvjereni da su te projekcije pouzdane i ako, na osnovu ranijeg iskustva, mogu dokazati da su u stanju tačno predvidjeti novčane tokove za taj duži vremenski period.
49. Do projekcija novčanih tokova do kraja korisnog vijeka imovine se dolazi ekstrapolacijom projekcija novčanih tokova koji se zasnivaju na financijskim budžetima/predviđanjima, primjenjujući stopu rasta za naredne godine. Ta stopa je stabilna ili opadajuća, osim u slučaju kada se porast stope podudara sa objektivnim informacijama o obrascima tokom životnog ciklusa proizvoda ili djelatnosti. Ako je to primjereno, stopa rasta je jednaka nuli ili negativne vrijednosti.
50. Kad su uslovi povoljni, na tržištu će se vjerovatno pojaviti konkurencija i ograničiti rast. Iz tog razloga, subjektu će biti teško da premaši prosječnu historijsku stopu rasta u dužem periodu (primjerice, dvadeset godina) za proizvode, djelatnosti, zemlju ili zemlje u kojima posluje, odnosno za tržište na kojem se imovina koristi.
51. Pri korištenju informacija iz financijskih budžeta/predviđanja, subjekat treba razmotriti da li one odražavaju razumne i potkrepljive pretpostavke i predstavljaju najbolju procjenu uprave o skupu ekonomskih uslova koji će postojati tokom preostalog korisnog vijeka imovine.

Sadržaj procjena budućih novčanih tokova

52. Procjene budućih novčanih tokova trebaju obuhvatati:

- (a) **projekcije novčanih priliva od kontinuiranog korištenja imovine;**
 - (b) **projekcije novčanih odliva do kojih obavezno dolazi pri stvaranju novčanih priliva po osnovu kontinuiranog korištenja imovine (uključujući novčane odlive za pripremanje imovine za upotrebu) i koji se mogu direktno pripisati ili na razumnoj i dosljednoj osnovi rasporediti na tu imovinu; i**
 - (c) **neto novčane tokove, ako postoje, koji će biti primljeni (ili plaćeni) za otuđenje te imovine na kraju njenog korisnog vijeka.**
53. Procjene budućih novčanih tokova i diskontna stopa odražavaju dosljedne pretpostavke o rastu cijena koji se može pripisati općoj inflaciji. Prema tome, ako diskontna stopa obuhvata efekat rasta cijena koji se može pripisati općoj inflaciji, buduću novčani tokovi se procjenjuju u nominalnim vrijednostima. Ako diskontna stopa ne obuhvata efekat rasta cijena koji se može pripisati općoj inflaciji, buduću novčani tokovi se procjenjuju u realnim vrijednostima (ali uključuju buduća konkretna povećanja ili smanjenja cijena).
54. Predviđanja novčanih odliva uključuju troškove svakodnevnog servisiranja imovine kao i buduće troškove režija koji se mogu direktno pripisati ili na razumnoj i dosljednoj osnovi rasporediti za korištenje te imovine.
55. Kada knjigovodstvena vrijednost imovine još uvijek ne uključuje sve novčane odlive do kojih će doći prije nego što ona bude spremna za korištenje ili prodaju, procjena budućih novčanih odliva obuhvata procjenu svih daljnjih novčanih odliva koji se očekuju prije nego imovina bude spremna za korištenje ili prodaju. To je slučaj, na primjer, kod građevinskog objekta u izgradnji ili razvojnog projekta koji još nije dovršen.
56. Kako bi se izbjeglo dvostruko obračunavanje, procjene budućih novčanih tokova ne uključuju:
- (a) novčane prilive od imovine koja stvara prilive novca koji su najvećim dijelom nezavisni od novčanih priliva od imovine za koju se vrši procjena (kao što je financijska imovina poput potraživanja); i
 - (b) novčane odlive u vezi sa obavezama koje su već priznate kao obaveze (poput obaveza prema dobavljačima, penzija ili rezerviranja).
57. **Budući novčani tokovi se procjenjuju za imovinu u njenom trenutnom stanju. Procjene budućih novčanih tokova ne uključuju procijenjene buduće novčane prilive ili odlive za koje se očekuje da će nastati po osnovu:**
- (a) **budućeg restrukturiranja za koje subjekat još nije preuzeo obavezu; ili**

(b) unapređenja ili poboljšanja rezultata imovine.

58. S obzirom da se budući novčani tokovi procjenjuju za imovinu u njenom trenutnom stanju, upotrebna vrijednost ne odražava:
- (a) buduće novčane odlive niti s njima povezane uštede na troškovima (poput smanjenja troškova za zaposlene), kao ni koristi za koje se očekuje da proisteknu iz budućeg restrukturiranja za koje subjekt još nije preuzeo obavezu; ili
 - (b) buduće novčane odlive koji će poboljšati ili unaprijediti rezultate imovine niti s njima povezane novčane prilive za koje se očekuje da proisteknu iz takvih odliva.
59. Restrukturiranje je program koji (a) planira i njime upravlja uprava i kojim (b) se značajno mijenja bilo djelokrug poslovanja subjekta ili način na koji se to poslovanje izvršava. MRSJS 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina* daje uputstva kojima se pojašnjava kada subjekt preuzima obavezu za restrukturiranje.
60. Kada se subjekt obaveže na restrukturiranje, ono će vjerovatno uticati na određenu imovinu. Jednom kada se subjekt obaveže na restrukturiranje:
- (a) njegove procjene budućih novčanih priliva i odliva za potrebe utvrđivanja upotrebne vrijednosti odražavaju uštede na troškovima i druge koristi od restrukturiranja (na osnovu posljednjih finansijskih budžeta/predviđanja koje je odobrila uprava); i
 - (b) njegove procjene budućih novčanih odliva od restrukturiranja se uključuju u rezerviranja za restrukturiranje u skladu sa MRSJS-om 19.
61. Sve dok po subjektu nastaju novčani odlivi koji poboljšavaju ili unapređuju rezultate imovine, procjene budućih novčanih tokova ne uključuju procijenjene buduće novčane tokove za koje se očekuje da će proisteci iz povećanja ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala povezanih s tim očekivanim novčanim odlivom.
62. Procjene budućih novčanih tokova obuhvataju buduće novčane odlive koji su neophodni za održavanje nivoa ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala koji se očekuju od imovine u njenom trenutnom stanju. Kada se jedinica sastoji iz imovine različitih procijenjenih korisnih vijekova, pri čemu je sva imovina od suštinskog značaja za tekuće poslovanje te jedinice, zamjena imovine kraćeg korisnog vijeka se smatra dijelom svakodnevnog servisiranja te jedinice kada se vrši procjena budućih novčanih tokova povezanih s njom. Slično tome, kada se stavka imovine sastoji iz komponenti različitih procijenjenih korisnih vijekova, zamjena komponenti kraćeg korisnog vijeka se smatra dijelom svakodnevnog servisiranja te imovine kada se vrši procjena budućih novčanih tokova koje ona stvara.
- 63. Procjene budućih novčanih tokova ne obuhvataju:**
- (a) novčane prilive niti odlive od aktivnosti financiranja; ili**
 - (b) primanja, odnosno plaćanja poreza na dobit.**
64. Procijenjeni budući novčani tokovi odražavaju pretpostavke koje su dosljedne s načinom utvrđivanja diskontne stope. U suprotnom, efekat nekih pretpostavki će se obračunati dva puta ili zanemariti. S obzirom da se vremenska vrijednost novca razmatra kroz diskontiranje procijenjenih budućih novčanih tokova, ti novčani tokovi ne uključuju novčane prilive niti odlive od aktivnosti financiranja. Slično tome, s obzirom da se diskontna stopa utvrđuje prije oporezivanja i budući novčani tokovi se također utvrđuju prije oporezivanja.
- 65. Procjena neto novčanih tokova koji će biti primljeni (ili plaćeni) za otuđenje imovine na kraju njenog korisnog vijeka treba predstavljati iznos koji subjekt očekuje da ostvari od otuđenja te imovine u transakciji po tržišnim uslovima između informiranih i voljnih strana, po odbitku procijenjenih troškova otuđenja.**
66. Procjena neto novčanih tokova koji će biti primljeni (ili plaćeni) za otuđenje imovine na kraju njenog korisnog vijeka se utvrđuje na sličan način kao i fer vrijednost imovine umanjena za troškove prodaje, osim što, pri procjenjivanju tih neto novčanih tokova:
- (a) subjekt koristi cijene koje prevladavaju na datum procjene za sličnu imovinu koja je došla do kraja svog korisnog vijeka i koja je korištena pod sličnim uslovima pod kojima će biti korištena i predmetna imovina; i
 - (b) subjekt usklađuje te cijene za efekat kako budućeg rasta cijena zbog opće inflacije tako i posebnih budućih povećanja,

odnosno smanjenja cijena. Ako, međutim, procjene budućih novčanih tokova po osnovu kontinuiranog korištenja imovine i diskontna stopa ne uključuju efekat opće inflacije, subjekat taj efekat ne uključuje ni u procjenu neto novčanih tokova po otuđenju.

Budući novčani tokovi u stranoj valuti

67. Budući novčani tokovi se procjenjuju u onoj valuti u kojoj će biti stvoreni a potom diskontiraju primjenom diskontne stope koja je odgovarajuća za tu valutu. Subjekt preračunava sadašnju vrijednost služeći se promptnim deviznim kursom na datum izračunavanja upotrebne vrijednosti.

Diskontna stopa

68. **Diskontna stopa ili stope su stopa ili stope prije oporezivanja koje odražavaju trenutne tržišne procjene:**
- (a) **vremenske vrijednosti novca, koju predstavlja sadašnja kamatna stopa bez rizika; i**
 - (b) **rizika specifičnih za imovinu za koje procjene budućih novčanih tokova nisu prilagođene.**
69. Stopa koja odražava tekuće tržišne procjene vremenske vrijednosti novca i rizika svojstvenih datoj imovini predstavlja prihod koji bi ulagači zahtijevali ako bi izabrali ulaganje koje bi davalo novčane tokove s iznosima, rokovima i profilima rizika jednakim onima koje subjekat očekuje da ostvari od date imovine. Ta stopa se procjenjuje na osnovu stope po kojoj se obavljaju tekuće tržišne transakcije za sličnu imovinu. Diskontna stopa ili stope koje se koriste za mjerenje upotrebne vrijednosti imovine, međutim, ne trebaju odražavati rizike za koje su procjene budućih novčanih tokova usklađene. U suprotnom, efekat nekih pretpostavki će se obračunati dva puta.
70. Kada stopa svojstvena datoj imovini nije direktno dostupna na tržištu, subjekat koristi zamjenske stope da bi procijenio diskontnu stopu. U uputstvima za primjenu su date dalje smjernice za procjenjivanje diskontne stope u takvim okolnostima.

Priznavanje i mjerenja gubitka od umanjenja vrijednosti

71. U tačkama od 72. do 75. se daju zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti pojedinačne imovine, osim *goodwill*. U tačkama od 76. do 97H. se obrađuje priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vrijednosti za jedinice koje stvaraju novac i za *goodwill*.
72. **Onda i samo onda kada je nadoknadivi iznos imovine niži od njene knjigovodstvene vrijednosti, knjigovodstvena vrijednost se smanjuje na njen nadoknadivi iznos. To smanjenje predstavlja gubitak od umanjenja vrijednosti.**
73. **Gubitak od umanjenja vrijednosti se odmah priznaje u suficit ili deficit, osim kada se imovina iskazuje po revaloriziranoj vrijednosti u skladu sa nekim drugim standardom (na primjer, u skladu sa revalorizacijskim modelom iz MRSJS-a 17 i MRSJS-a 31). Sa svakim gubitkom od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine se postupa kao revalorizacijskim smanjenjem u skladu sa tim drugim standardom.**
- 73A. Gubitak od umanjenja vrijednosti nerevalorizirane imovine se priznaje u suficit ili deficit. Gubitak od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine, međutim, se priznaje u revalorizacijski suficit do visine do koje gubitak od umanjenja vrijednosti ne premašuje iznos revalorizacijskog suficita te pojedinačne imovine u skladu sa MRSJS-om 31, odnosno klase imovine u skladu sa MRSJS-om 17. Takav gubitak od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine smanjuje revalorizacijski suficit pojedinačne imovine u skladu sa MRSJS-om 31 ili klase imovine u skladu sa MRSJS-om 17.
74. **Kada je procijenjeni iznos gubitka od umanjenja vrijednosti veći od knjigovodstvene vrijednosti imovine na koju se odnosi, subjekat priznaje obavezu onda i samo onda kada to nalaže neki drugi standard.**
75. **Nakon priznavanja gubitka od umanjenja vrijednosti, troškovi deprecijacije (amortizacije) imovine se usklađuju u budućim periodima na način da se revidirana knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za njenu rezidualnu vrijednost (ako postoji), sistematski raspodijeli na preostali korisni vijek te imovine.**

Jedinice koje stvaraju novac i *goodwill*

76. U tačkama od 77. do 97H. su dati zahtjevi za određivanje jedinice koja stvara novac kojoj pripada neka imovina i utvrđivanje knjigovodstvene vrijednosti i priznavanje gubitaka od umanjenja vrijednosti jedinica koje stvaraju novac i *goodwill*.

Određivanje jedinice koja stvara novac u koju spada imovina

77. **Ako postoji ikakva naznaka mogućeg umanjenja vrijednosti imovine, vrši se procjena nadoknativog iznosa za pojedinačnu imovinu. Ako nije moguće procijeniti nadoknativni iznos za pojedinačnu imovinu, subjekat utvrđuje nadoknativni iznos jedinice koja stvara novac kojoj ta imovina pripada (imovine jedinice koja stvara novac).**
78. Nadoknativni iznos pojedinačne imovine se ne može utvrditi ako:
- (a) se ne može procijeniti da je upotrebna vrijednost imovine približna njenoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje (na primjer, kada se budući novčani tokovi od kontinuiranog korištenja ne mogu procijeniti kao zanemarivi); i
 - (b) imovina ne stvara novčane prilive koji su većim dijelom nezavisni od priliva od druge imovine i ne može samostalno stvarati novčane tokove.
- U takvim slučajevima, upotrebna vrijednost, a samim tim, i nadoknativni iznos se mogu utvrditi samo za imovinu jedinice koja stvara novac.
79. Kao što je definirano u tački 13., imovina jedinice koja stvara novac je najmanja grupa imovine koja (a) obuhvata datu imovinu i (b) stvara novčane prilive koji su najvećim dijelom nezavisni od novčanih priliva od druge imovine ili grupa imovine. Određivanje jedinice koja stvara novac imovine podrazumijeva korištenje rasuđivanja. Ako nije moguće utvrditi nadoknativni iznos za pojedinačnu imovinu, subjekat određuje najmanju grupu imovine koja stvara najvećim dijelom nezavisne prilive novca.
80. Novčani prilivi su prilivi novca i ekvivalenta novca primljeni od strana izvan subjekta. Prilikom određivanja da li su novčani prilivi od stavke imovine (ili grupe imovine) većim dijelom nezavisni od novčanih priliva od drugih stavki imovine (ili grupa imovine), subjekat uzima u obzir različite faktore, uključujući način na koji uprava (a) prati poslovanje subjekta (na primjer, po proizvodnim linijama, djelatnostima, pojedinačnim lokacijama, oblastima ili regijama) ili način na koji (b) donosi odluke o nastavku korištenja ili otuđenju imovine i poslovanja subjekta. U smjernicama za provođenje je dat primer određivanja jedinice koja stvara novac.
81. **Ako postoji aktivno tržište za proizvode koje stvara neka imovina ili grupa imovine, ta imovina ili grupa imovine se označavaju kao jedinica koja stvara novac, čak i ako se neki ili svi takvi proizvodi koriste interno. Ako na novčane prilive nastale od imovine ili jedinice koja stvara novac utiču interne transferne cijene, subjekat koristi najbolju procjenu uprave o budućoj cijeni ili cijenama koje se mogu ostvariti u transakcijama po tržišnim uslovima pri procjenjivanju:**
- (a) **budućih novčanih priliva koji se koriste za utvrđivanje upotrebne vrijednosti imovine ili jedinice koja stvara novac; i**
 - (b) **budućih novčanih odliva koji se koriste za utvrđivanje upotrebne vrijednosti sve druge imovine ili jedinica koje stvaraju novac na koje utiču interne transferne cijene.**
82. Čak i ako dio ili sve proizvode koje stvara neka stavka ili grupa imovine koriste druge jedinice subjekta (na primjer, proizvode u međufazi proizvodnog procesa), ta stavka ili grupa imovine čini zasebnu jedinicu koja stvara novac ako bi subjekat taj proizvod mogao prodati na aktivnom tržištu. Razlog za to je što ta stavka ili grupa imovine može stvarati novčane prilive koji bi najvećim dijelom bili nezavisni od novčanih priliva od druge imovine ili grupa imovine. Prilikom korištenja informacija koje se zasnivaju na finansijskim budžetima/predviđanjima u odnosu na takvu jedinicu koja stvara novac, odnosno na bilo koju drugu imovinu ili jedinicu koja stvara novac na koju utiču interne transferne cijene, subjekat usklađuje te informacije ako interne transferne cijene ne odražavaju najbolju procjenu uprave o budućim cijenama koje bi se mogle ostvariti u transakcijama po tržišnim uslovima.
83. **Jedinice koje stvaraju novac se označavaju dosljedno iz jednog do drugog perioda za istu stavku ili grupu imovine, osim u slučaju u kojem je promjena opravdana.**
84. Ako subjekat utvrdi da imovina pripada jedinici koja stvara novac kojoj nije pripadala u prethodnim periodima ili da su se promijenile vrste imovine grupirane u jedinicu koja stvara novac imovine, tačka 120. nalaže da se objave informacije o toj jedinici koja stvara novac ako je gubitak od umanjenja vrijednosti za nju priznat ili storniran.

Nadoknativi iznos i knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac

85. Nadoknativi iznos jedinice koja stvara novac je njena fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ili njena upotrebna vrijednost, zavisno od toga koji od tih iznosa je veći. Za potrebe utvrđivanja nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac, svako upućivanje na imovinu u tačkama od 31. do 70. treba tumačiti kao upućivanje na jedinicu koja stvara novac.
86. **Knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac se utvrđuje dosljedno načinu na koji se utvrđuje njen nadoknativi iznos.**
87. Knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac:
- (a) obuhvata knjigovodstvenu vrijednost samo one imovine koja se može direktno pripisati ili razumno i dosljedno rasporediti na jedinicu koja stvara novac, a koja će stvoriti buduće novčane prilive koji se koriste za utvrđivanje upotrebne vrijednosti te jedinice; i
 - (b) ne obuhvata knjigovodstvenu vrijednost ni jedne priznate obaveze, osim kada nadoknativi iznos jedinice koja stvara novac nije moguće utvrditi bez uzimanja u obzir te obaveze.
- Razlog za to je što se fer vrijednost umanjena za troškove prodaje i upotrebna vrijednost jedinice koja stvara novac utvrđuju isključivanjem novčanih tokova koji se odnose na imovinu koja nije dio jedinice koja stvara novac i obaveza koje su već priznate (vidjeti tačke 41. i 56.)
88. Kada se imovina grupira za potrebe procjenjivanja nadoknadivosti, važno je u jedinicu koja stvara novac uvrstiti svu imovinu koja stvara ili se koristi za stvaranje relevantnih priliva novca. U suprotnom može izgledati da je jedinica koja stvara novac u potpunosti nadoknativa a, u stvari, je došlo do gubitka od umanjenja vrijednosti. Pokaznim stablom odlučivanja daje se dijagramski prikaz obračunavanja pojedinačne imovine koja je dio jedinica koje stvaraju novac. U nekim slučajevima, iako neka imovina doprinosi procijenjenim budućim novčanim tokovima jedinice koja stvara novac, ona se ne može razumno i dosljedno rasporediti u tu jedinicu. To može biti slučaj kod *goodwill*. U tačkama od 90A. do 90O. se pojašnjava kako postupati s tom imovinom pri testiranju jedinice koja stvara novac na umanjenje vrijednosti.
89. U određenim slučajevima može biti potrebno razmotriti neke već priznate obaveze da bi se utvrdio nadoknativi iznos jedinice koja stvara novac. To se može dogoditi ako bi se otuđenjem jedinice koja stvara novac od kupca zahtijevalo da preuzme tu obavezu. U takvom slučaju, fer vrijednost umanjena za troškove prodaje (ili procijenjeni novčani tok od konačnog otuđenja) jedinice koja stvara novac predstavlja prodajna cijena imovine jedinice koja stvara novac, zajedno s tom obavezom, umanjena za troškove otuđenja. Da bi se izvršilo smisleno poređenje knjigovodstvene vrijednosti jedinice koja stvara novac i njenog nadoknadivog iznosa, pri utvrđivanju i upotrebne i knjigovodstvene vrijednosti jedinice koja stvara novac se oduzima knjigovodstvena vrijednost obaveze.
90. Iz praktičnih razloga, nadoknativi iznos jedinice koja stvara novac se ponekad utvrđuje nakon što se razmotre (a) imovina koja nije dio jedinice koja stvara novac (poput potraživanja ili druge finansijske imovine) ili (b) obaveze koje su već priznate (kao što su obaveze prema dobavljačima, penzije i druga rezerviranja). U takvim slučajevima, knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac se uvećava za knjigovodstvenu vrijednost te imovine a umanjuje za knjigovodstvenu vrijednost tih obaveza.

Goodwill

Raspoređivanje *goodwill* na jedinice koje stvaraju novac

- 90A. **Za potrebe testiranja na umanjenje vrijednosti, *goodwill* stečen u sklopu sticanja se, počevši od datuma sticanja, raspoređuje na svaku od jedinica, odnosno grupa jedinica sticatelja koje stvaraju novac za koje se očekuje da će imati koristi od sinergija te kombinacije, bez obzira na to da li su druga imovina ili obaveze stečenog poslovanja raspoređene na te jedinice ili grupe jedinica. Tamo gdje je *goodwill* stečen kroz sticanje poslovanja kojim se ne stvara novac koje dovede do smanjenja neto novčanih odliva sticatelja, sam sticatelj se smatra jedinicom koja stvara novac. Osim tamo gdje je *goodwill* povezan sa sticanjem poslovanja kojim se ne stvara novac, svaka jedinica ili grupa jedinica na koje se *goodwill* tako raspoređuje treba:**
- (a) predstavljati najniži nivo u okviru subjekta na kojem se prati *goodwill* za potrebe internog upravljanja; i

(b) ne smije biti veća od poslovnog segmenta kako je definiran u tački 9. MRSJS-a 18 Izvještavanje o segmentima.

- 90B. *Goodwill* priznat u sticanju je imovina koja predstavlja buduće ekonomske koristi proistekle iz druge imovine stečene u sklopu sticanja koja nije pojedinačno određena ni zasebno priznata. *Goodwill* ne stvara novčane tokove, odnosno smanjenje neto novčanih odliva, nezavisno od druge imovine ili grupa imovine, a često doprinosi novčanim tokovima većeg broja jedinica koje stvaraju novac. Ponekad se *goodwill* ne može neproizvoljno rasporediti na pojedinačne jedinice koje stvaraju novac, već isključivo na grupe jedinica koje stvaraju novac. To ima za rezultat da najniži nivo subjekta na kojem se *goodwill* prati za potrebe internog upravljanja ponekad čine više jedinica koje stvaraju novac s kojima je taj *goodwill* povezan, ali na koje se ne može rasporediti. Svako upućivanje na jedinicu koja stvara novac na koju se raspoređuje *goodwill* u tačkama od 90D. do 90O. i od 97A. do 97H. treba tumačiti kao upućivanje i na grupu jedinica koje stvaraju novac na koje se raspoređuje *goodwill*. Tamo gdje je *goodwill* stečen u sticanju poslovanja kojim se ne stvara novac koje rezultira smanjenjem neto novčanih odliva sticatelja, svako upućivanje na jedinicu koja stvara novac na koju se raspoređuje *goodwill* iz tačaka od 90D. do 90O. i od 97A. do 97H. treba tumačiti kao upućivanje i na sticatelja.
- 90C. Primjena zahtjeva iz tačke 90A. rezultira testiranjem *goodwilla* na umanjenje vrijednosti na nivou koji odražava način na koji subjekat upravlja svojim poslovanjem i sa kojim se *goodwill* prirodno povezuje. U skladu s tim, obično nije neophodno uspostavljati dodatne sisteme izvještavanja.
- 90D. Jedinica koja stvara novac na koju se raspoređuje *goodwill* za potrebe testiranja na umanjenje vrijednosti ne mora se podudarati sa nivoom na kojem se *goodwill* raspoređuje u skladu sa MRSJS-om 4 *Efekti promjena kursa stranih valuta* za potrebe mjerenja dobitaka i gubitaka od kursnih razlika. Na primjer, ako MRSJS 4 nalaže subjektu da *goodwill* rasporedi na relativno niske nivoe za potrebe mjerenja dobitaka i gubitaka od kursnih razlika, nije obavezno vršiti testiranje *goodwilla* na umanjenje vrijednosti na istom nivou osim ako subjekat na tom nivou prati i *goodwill* za potrebe internog upravljanja.
- 90E. **Ako početno raspoređivanje *goodwilla* stečenog u sklopu sticanja nije moguće dovršiti prije kraja godišnjeg perioda u kojem se sticanje izvršava, to početno raspoređivanje se dovršava prije kraja prvog godišnjeg perioda koji počinje nakon datuma sticanja.**
- 90F. U skladu sa MRSJS-om 40 *Kombinacije u javnom sektoru*, ako se početno obračunavanje sticanja može odrediti samo privremeno do kraja perioda u kojem je kombiniranje izvršeno, sticatelj:
- (a) obračunava sticanje koristeći privremene vrijednosti; i
 - (b) priznaje sva usklađivanja tih privremenih vrijednosti proistekla iz dovršenja početnog obračunavanja u periodu mjerenja koji ne smije prelaziti dvanaest (12) mjeseci od datuma sticanja.
- U takvim okolnostima, možda neće biti moguće dovršiti ni početno raspoređivanje *goodwilla* priznatog u sticanju prije kraja godišnjeg perioda u kojem se to kombiniranje izvršava. Kada se to desi, subjekt objavljuje informacije koje nalaže tačka 122A.
- 90G. **Ako je *goodwill* raspoređen na jedinicu koja stvara novac a subjekat otuđi neku poslovnu aktivnost te jedinice, *goodwill* povezan s tim otuđenjem aktivnosti:**
- (a) se uključuje u knjigovodstvenu vrijednost poslovne aktivnosti prilikom utvrđivanja dobitka ili gubitka od otuđenja; i
 - (b) mjeri na osnovu relativnih vrijednosti otuđene aktivnosti i zadržanog dijela jedinice koja stvara novac, osim u slučaju kada subjekt može pokazati da neka druga metoda bolje odražava *goodwill* povezan s otuđenom poslovnom aktivnošću.
- 90H. **Ako subjekat reorganizira strukturu svog izvještavanja na način da mijenja sastav jedne ili više jedinica koje stvaraju novac na koje je raspoređen *goodwill*, taj *goodwill* se preraspoređuje na zahvaćene jedinice. To preraspoređivanje se vrši korištenjem pristupa relativne vrijednosti sličnog onom koji se koristi kada subjekat otuđuje jednu poslovnu aktivnost jedinice koja stvara novac, osim kada može pokazati da neka druga metoda bolje odražava *goodwill* povezan sa reorganiziranim jedinicama.**

Testiranje jedinica koje stvaraju novac sa *goodwillom* na umanjenje vrijednosti

- 90I. **Kada je, kako je opisano u tački 90B., *goodwill* povezan s jedinicom koja stvara novac, ali nije raspoređen na tu**

jedinicu, kad god postoje naznake da je moglo doći do umanjenja njene vrijednosti, ta jedinica se testira na umanjenje vrijednosti upoređivanjem knjigovodstvene vrijednosti jedinice, bez *goodwill*, sa njenim nadoknadivim iznosom. Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti se priznaje u skladu sa tačkom 91.

- 90J. Ako jedinica koja stvara novac opisana u tački 90I. u svojoj knjigovodstvenoj vrijednosti sadrži nematerijalnu imovinu neodređenog korisnog vijeka ili imovinu koja još nije dostupna za upotrebu i ta imovina se može testirati na umanjenje vrijednosti isključivo kao dio jedinice koja stvara novac, tačka 23. nalaže da se i ta jedinica jednom godišnje testira na umanjenje vrijednosti.
- 90K. Jedinica koja stvara novac na koju je raspoređen *goodwill* testira se na umanjenje vrijednosti jednom godišnje i kad god postoje naznake da je moglo doći do umanjenja njene vrijednosti, upoređivanjem knjigovodstvene vrijednosti jedinice, uključujući *goodwill*, sa njenim nadoknadivim iznosom. Ako nadoknadivi iznos takve jedinice premašuje njenu knjigovodstvenu vrijednost, smatra se da nije došlo do umanjenja vrijednosti jedinice niti *goodwill* raspoređenog na nju. Ako knjigovodstvena vrijednost jedinice premašuje njen nadoknadivi iznos, subjekat priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti u skladu sa tačkom 91.

Dinamika testiranja na umanjenje vrijednosti

- 90L. Godišnje testiranje na umanjenje vrijednosti za jedinicu koja stvara novac na koju je *goodwill* raspoređen može se izvršiti u bilo kojem trenutku tokom godišnjeg perioda, pod uslovom da se svake godine vrši u isto vrijeme. Različite jedinice koje stvaraju novac se mogu testirati na umanjenje vrijednosti u različito vrijeme. Ako je, međutim, dio ili cijeli *goodwill* raspoređen na jedinicu koja stvara novac stečen u sklopu sticanja tokom tekućeg godišnjeg perioda, ta jedinica se mora testirati na umanjenje vrijednosti prije završetka tekućeg godišnjeg perioda.
- 90M. Ako se imovina koja čini jedinicu koja stvara novac na koju je *goodwill* raspoređen testira na umanjenje vrijednosti u isto vrijeme kad i jedinica koja sadrži *goodwill*, tu imovinu treba testira na umanjenje vrijednosti prije jedinice koja sadrži *goodwill*. Slično tome, ako se jedinice koje stvaraju novac i koje čine grupu jedinica koje stvaraju novac na koju je *goodwill* raspoređen testiraju na umanjenje vrijednosti u isto vrijeme kad i grupa jedinica koja sadrži *goodwill*, pojedinačne jedinice treba testirati na umanjenje vrijednosti prije grupe jedinica koje sadrže *goodwill*.
- 90N. U vrijeme kad se jedinica koja stvara novac na koju je *goodwill* raspoređen testira na umanjenje vrijednosti, može postojati naznaka da je došlo do umanjenja vrijednosti imovine u okviru jedinice koja sadrži taj *goodwill*. U takvim okolnostima, subjekat prvo testira imovinu na umanjenje vrijednosti i priznaje svaki gubitak od umanjenja vrijednosti te imovine prije testiranja na umanjenje vrijednosti jedinice koja stvara novac koja sadrži *goodwill*. Slično tome, mogu postojati naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac u okviru grupe jedinica koje sadrže *goodwill*. U takvim okolnostima, subjekat prvo testira jedinicu koja stvara novac na umanjenje vrijednosti i priznaje svaki gubitak od umanjenja vrijednosti te jedinice prije testiranja na umanjenje vrijednosti grupe jedinica na koje je *goodwill* raspoređen.
- 90O. Posljednje detaljno izračunavanje nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac na koju je *goodwill* raspoređen izvršen u prethodnom periodu može se koristiti pri testiranju te jedinice na umanjenje vrijednosti u tekućem periodu, pod uslovom da su ispunjeni svi sljedeći kriteriji:
- (a) imovina i obaveze koje čine tu jedinicu se nisu značajno promijenili od posljednjeg izračunavanja nadoknadivog iznosa;
 - (b) posljednje izračunavanje nadoknadivog iznosa je dalo iznos koji značajno premašuje knjigovodstvenu vrijednost date jedinice; i
 - (c) zasnovano na analizi događaja i promjena okolnosti koji su nastale od posljednjeg obračunavanja nadoknadivog iznosa, izuzetno je mala vjerovatnoća da bi sadašnje utvrđivanje nadoknadivog iznosa dalo iznos niži od sadašnje knjigovodstvene vrijednosti te jedinice.

Gubitak od umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac

91. Gubitak od umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac (najmanje grupe jedinica koje stvaraju novac na koje je raspoređen *goodwill*) se priznaje onda i samo onda kada je nadoknadivi iznos te jedinice (grupe jedinica) niži od knjigovodstvene vrijednosti jedinice (grupe jedinica). Gubitak od umanjenja vrijednosti se raspoređuje tako da se smanji knjigovodstvena vrijednost imovine jedinice (grupe jedinica) koja stvara novac sljedećim redoslijedom

- (a) prvo, tako da se smanji knjigovodstvena vrijednost svakog *goodwill*a koji je raspoređen na tu jedinicu (grupu jedinica) koja stvara novac; i
- (b) zatim, na ostalu imovinu te jedinice (grupe jedinica) srazmjerno, zasnovano na knjigovodstvenoj vrijednosti svake pojedinačne imovine u toj jedinici.

Ta smanjenja knjigovodstvene vrijednosti treba obračunavati kao gubitke od umanjenja vrijednosti pojedinačne imovine i priznavati u skladu sa tačkom 73.

92. Pri raspoređivanju gubitaka od umanjenja vrijednosti u skladu sa tačkom 91., subjekt ne smije smanjiti knjigovodstvenu vrijednost neke imovine ispod najvišeg od sljedećih iznosa:

- (a) njene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje (ako se može utvrditi);
- (b) njene upotrebne vrijednosti (ako se može utvrditi); i
- (c) nule.

Iznos gubitka od umanjenja vrijednosti koji bi se inače rasporedio na tu imovinu se srazmjerno raspoređuje na ostalu imovinu jedinice (grupe jedinica) koja stvara novac.

93. Tamo gdje imovina koja ne stvara novac doprinosi jedinici koja ga stvara, dio knjigovodstvene vrijednosti te imovine koja ne stvara novac se raspoređuje u knjigovodstvenu vrijednost jedinice koja stvara novac prije procjenjivanja nadoknadivog iznosa te jedinice. Knjigovodstvena vrijednost imovine koja ne stvara novac treba odražavati sve gubitke od umanjenja vrijednosti na datum izvještavanja koji su utvrđeni prema zahtjevima MRSJS-a 21.

94. Kada nadoknadivi iznos pojedinačne imovine nije moguće utvrditi (vidjeti tačku 78.):

- (a) gubitak od umanjenja vrijednosti se priznaje za datu imovinu ako je njena knjigovodstvena vrijednost veća bilo od iznosa njene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje ili od iznosa dobivenog postupcima raspoređivanja iz tačaka 91. do 93., zavisno od toga koji od njih je viši; i
- (b) gubitak od umanjenja vrijednosti za datu imovinu se ne priznaje ako nije došlo do umanjenja vrijednosti s njom povezane jedinice koja stvara novac. Ovo važi čak i u slučajevima kada je fer vrijednost imovine umanjena za troškove prodaje manja od njene knjigovodstvene vrijednosti.

95. U određenim slučajevima, imovina koja ne stvara novac doprinosi jedinicama koje ga stvaraju. Ovaj standard nalaže da se, tamo gdje jedinica koja stvara novac i koja podliježe testiranju na umanjenje vrijednosti obuhvata imovinu koja ne stvara novac, ta imovina koja ne stvara novac testira se na umanjenje vrijednosti u skladu sa zahtjevima MRSJS-a 21. Dio knjigovodstvene vrijednosti te imovine koja ne stvara novac se, nakon testiranja na umanjenje vrijednosti, uvrštava u knjigovodstvenu vrijednost jedinice koja stvara novac. Taj dio odražava mjeru u kojoj uslužni potencijal imovine koja ne stvara novac doprinosi jedinici koja ga stvara. Raspoređivanje svakog gubitka od umanjenja vrijednosti za jedinicu koja stvara novac se potom srazmjerno raspoređuje na svu imovinu koja stvara novac u okviru jedinice koja stvara novac, uz uvažavanje ograničenja iz tačke 92. Imovina koja ne stvara novac ne podliježe gubitku od umanjenja vrijednosti pored onoga koji je utvrđen u skladu sa MRSJS-om 21.

96. [Brisano.]

97. Nakon primjene zahtjeva iz tačaka 91. do 93., obaveza za svaki preostali iznos gubitka od umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac se priznaje onda i samo onda kada to zahtijeva neki drugi standard.

Testiranje na umanjenje vrijednosti jedinica koje stvaraju novac sa *goodwillom* i manjinskim udjelima

97A. U skladu sa MRSJS-om 40, sticatelj mjeri i priznaje stanje *goodwill*a na datum sticanja po iznosu u kojem (a) prelazi (b) u nastavku teksta:

- (a) zbir:
 - (i) prenesene naknade mjerene u skladu sa MRSJS-om 40, što u pravilu iziskuje fer vrijednost na datum sticanja;
 - (ii) iznosa svih manjinskih udjela u stečenom poslovanju mjenjenih u skladu sa MRSJS-om 40; i

(iii) kod sticanja u fazama, fer vrijednost na datum sticanja vlasničkih udjela u stečenom poslovanju koje je ranije držao sticatelj.

(b) neto iznosi sa datumom sticanja odredivih stečene imovine i preuzetih obaveza mjerenih u skladu sa MRSJS-om 40.

Raspoređivanje goodwilla

97B. Tačka 90A. ovog standarda nalaže da se *goodwill* stečen u sklopu sticanja rasporedi na svaku jedinicu, odnosno grupu jedinica sticatelja koje stvaraju novac i za koje se očekuje da imaju koristi od sinergija te kombinacije, bez obzira da li se u te jedinice ili grupe jedinica rasporede i druga imovina, odnosno obaveze stečenog poslovanja. Postoji mogućnost da će neke od sinergija proisteklih iz sticanja trebati rasporediti u jedinicu koja stvara novac u kojoj manjinski vlasnici nemaju udjela.

Testiranje na umanjenje vrijednosti

97C. Testiranje na umanjenje vrijednosti podrazumijeva poređenje nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac sa njenom knjigovodstvenom vrijednošću.

97D. Ako subjekat manjinske udjele mjeri kao svoje srazmjerne udjele u neto odredivoj imovini kontroliranog subjekta na datum sticanja a ne po fer vrijednosti, *goodwill* koji se može pripisati manjinskim udjelima se uvrštava u nadoknadivi iznos pripadajuće jedinice koja stvara novac, ali ne priznaje u konsolidiranim financijskim izvještajima subjekta koji ima kontrolu. To ima za posljedicu da subjekat knjigovodstvenu vrijednost *goodwilla* raspoređenog u tu jedinicu izražava u bruto iznosu kako bi obuhvatio *goodwill* koji se može pripisati manjinskim udjelima. Ta usklađena knjigovodstvena vrijednost se potom upoređuje sa nadoknadivim iznosom jedinice kako bi se utvrdilo da li je došlo do umanjenja vrijednosti date jedinice koja stvara novac.

Raspoređivanje gubitka od umanjenja vrijednosti

97E. Tačka 91. nalaže da se svaki prepoznati gubitak od umanjenja vrijednosti prvo rasporedi kako bi se smanjila knjigovodstvena vrijednost *goodwilla* raspoređenog u datu jedinicu a zatim u drugu imovinu te jedinice srazmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti svake stavke imovine u okviru jedinice.

97F. Ako je kontrolirani subjekat ili dio kontroliranog subjekta sa manjinskim udjelima sam po sebi jedinica koja stvara novac, gubitak od umanjenja vrijednosti se raspoređuje između subjekta koji ima kontrolu i manjinskih vlasnika na istoj osnovi na kojoj se raspoređuju i suficit, odnosno deficit.

97G. Ako je kontrolirani subjekat ili dio kontroliranog subjekta s manjinskim udjelima dio veće jedinice koja stvara novac, gubici od umanjenja vrijednosti *goodwilla* se raspoređuju u dijelove jedinice koja stvara novac koji sadrže manjinski udio i dijelove koji ga ne sadrže. Te gubitke od umanjenja vrijednosti na dijelove jedinice koja stvara novac treba rasporediti na osnovu:

- (a) u mjeri u kojoj se to umanjenje vrijednosti odnosi na *goodwill* u okviru jedinice koja stvara novac, relativnih knjigovodstvenih vrijednosti *goodwilla* tih dijelova prije umanjenja vrijednosti; i
- (b) u mjeri u kojoj se to umanjenje vrijednosti odnosi na prepoznatljivu imovinu u sklopu jedinice koja stvara novac, relativnih knjigovodstvenih vrijednosti neto prepoznatljive imovine tih dijelova prije umanjenja vrijednosti. Svako takvo umanjenje vrijednosti se raspoređuje na imovinu dijelova svake jedinice srazmjerno knjigovodstvenoj vrijednosti svake stavke imovine uključene u dati dio.

U sklopu dijelova koji sadrže manjinski udio, gubitak od umanjenja vrijednosti se raspoređuje između subjekta koji ima kontrolu i vlasnika manjinskih udjela na istoj osnovi na kojoj se raspoređuje i suficit, odnosno deficit.

97H. Ako se gubitak od umanjenja vrijednosti koji se može pripisati manjinskom udjelu odnosi na *goodwill* koji se ne priznaje u konsolidiranim financijskim izvještajima subjekta koji ima kontrolu (vidjeti tačku 97D.), to umanjenje vrijednosti se ne priznaje kao gubitak od umanjenja vrijednosti *goodwilla*. U takvim slučajevima, samo gubitak od umanjenja vrijednosti koji se tiče *goodwilla* raspoređenog u subjekat koji ima kontrolu se priznaje kao gubitak od umanjenja vrijednosti *goodwilla*.

Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti

98. U tačkama od 99. do 105. dati su zahtjevi za storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti koji je u prethodnim periodima priznat za imovinu ili jedinicu koja stvara novac. U tim zahtjevima pojam „imovina“ se podjednako odnosi i na pojedinačnu

imovinu i na jedinicu koja stvara novac. Dodatni zahtjevi za pojedinačnu imovinu su uređeni tačkama od 106. do 109., za jedinicu koja stvara novac u tačkama 110. i 111. a za *goodwill* u tačkama 111A. i 111B.

99. Na kraju svakog izvještajnog perioda, subjekat procjenjuje ima li ikakvih naznaka da gubitak od umanjenja vrijednosti priznat u prethodnim periodima za imovinu koja nije *goodwill* možda više ne postoji ili se smanjio. Ako ima takvih naznaka, subjekat procjenjuje nadoknadivi iznos te imovine.

100. Pri procjenjivanju da li ima ikakvih naznaka da gubitak od umanjenja vrijednosti priznat u prethodnim periodima za imovinu koja nije *goodwill* možda više ne postoji ili se smanjio, subjekat treba razmotriti, najmanje, sljedeće naznake:

Vanjski izvori informacija

- (a) u periodu je došlo do značajnog povećanja tržišne vrijednosti imovine;
- (b) u tehnološkom, tržišnom, ekonomskom i zakonskom okruženju u kojem subjekat posluje, odnosno na tržištu kojem je dana imovina namijenjena, tokom perioda su nastale ili će u izglednoj budućnosti nastati značajne promjene s povoljnim utjecajem na subjekat;
- (c) tokom perioda je došlo do smanjenja tržišnih kamatnih ili drugih tržišnih stopa povrata od ulaganja a ta smanjenja će vjerovatno uticati na diskontnu stopu koja se koristi za izračunavanje upotrebne vrijednosti imovine i značajno povećati njen nadoknadivi iznos;

Interni izvori informacija

- (d) tokom perioda su nastale ili se očekuje da će u izglednoj budućnosti nastati značajne promjene s povoljnim uticajem na subjekat u obimu do kojeg ili načinu na koji se imovina koristi ili se očekuje da će se koristiti. Te promjene obuhvataju troškove nastale tokom perioda radi poboljšanja ili unapređenja rezultata imovine ili restrukturiranja poslovne jedinice kojoj imovina pripada;
- (dA) donesena je odluka da se nastavi izgradnja imovine koja je prethodno obustavljena prije nego je imovina završena, odnosno bila spremna za korištenje; i
- (e) postoje dokazi iz internih izvještaja koji ukazuju da je ekonomski učinak imovine bolji ili da će biti bolji od očekivanog.

101. Naznake mogućeg smanjenja gubitka od umanjenja vrijednosti iz tačke 100. uglavnom odražavaju naznake o mogućem gubitku od umanjenja vrijednosti iz tačke 25.

102. Ako ima naznaka da priznati gubitak od umanjenja vrijednosti neke imovine, osim *goodwill*a, možda više ne postoji ili se smanjio, to može ukazivati na potrebu da se (a) preostali korisni vijek, (b) metoda deprecijacije (amortizacije) ili (c) rezidualna vrijednost te imovine preispitaju i usklade sa standardom koji se primjenjuje na tu imovinu, čak i ako nikakav gubitak od umanjenja njene vrijednosti nije storniran.

103. Gubitak od umanjenja vrijednosti imovine, osim *goodwill*a, priznat u prethodnim periodima stornira se onda i samo onda kada je došlo do promjene procjena koje su korištene za utvrđivanje nadoknadivog iznosa te imovine od priznavanja prethodnog gubitka od umanjenja vrijednosti. Ako je to slučaj, knjigovodstvena vrijednost imovine se, osim u slučaju opisanom u tački 106., povećava do njenog nadoknadivog iznosa. To povećanje predstavlja storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti.

104. Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti odražava povećanje procijenjenog uslužnog potencijala imovine, bilo njenim korištenjem ili prodajom, od datuma kada je subjekat posljednji put priznao gubitak od umanjenja vrijednosti za tu imovinu. Subjektat je dužan odrediti promjene procjena koje uzrokuju povećanje procijenjenog uslužnog potencijala. U primjere promjena procjena spadaju:

- (a) promjena osnovice nadoknadivog iznosa (to jeste, da li se nadoknadivi iznos zasniva na fer vrijednosti umanjenj za troškove prodaje ili na upotrebnoj vrijednosti);
- (b) ako se nadoknadivi iznos zasniva na upotrebnoj vrijednosti, promjena iznosa ili termina procijenjenih budućih novčanih tokova ili diskontne stope; ili
- (c) ako se nadoknadivi iznos zasniva na fer vrijednosti umanjenj za troškove prodaje, promjena procjene komponenti fer

vrijednosti umanjene za troškove prodaje.

105. Upotrebna vrijednost neke imovine može postati veća od njene knjigovodstvene vrijednosti prosto zato što se sadašnja vrijednost budućih novčanih priliva povećava kako se one približavaju jedna drugoj. Uslužni potencijal te imovine se, međutim, ne povećava. Prema tome, gubitak od umanjenja vrijednosti se ne stornira samo zbog protoka vremena (što se naziva i ispravljanje diskonta), čak ni kada nadoknadivi iznos date imovine premaši njenu knjigovodstvenu vrijednost.

Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti pojedinačne imovine ili klase imovine

106. **Povećana knjigovodstvena vrijednost neke imovine, osim *goodwill*, koja se može pripisati storniranju gubitka od umanjenja njene vrijednosti ne smije premašiti knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila utvrđena (umanjeno za iznos amortizacije ili deprecijacije) da u prethodnim godinama nije priznat gubitak od umanjenja vrijednosti te imovine.**
107. Svako povećanje knjigovodstvene vrijednosti neke imovine, osim *goodwill*, iznad njene knjigovodstvene vrijednosti koja bi bila utvrđena (umanjena za iznos amortizacije ili deprecijacije) da u prethodnim godinama nije priznat gubitak od umanjenja vrijednosti te imovine predstavlja revalorizaciju. Pri obračunavanju takve revalorizacije, subjekat primjenjuje standard koji se odnosi na datu imovinu.
108. **Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti imovine, osim *goodwill*, odmah se priznaje u suficit ili deficit, osim kad se ta imovina iskazuje po revaloriziranom iznosu u skladu sa nekim drugim standardom (na primjer, prema revalorizacijskom modelu iz MRSJS-a 17 i MRSJS-a 31). Svako storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine se obračunava kao revalorizacijsko povećanje u skladu s tim drugim standardom.**
- 108A. Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine se priznaje direktno u revalorizacijsku rezervu i povećava revalorizacijski suficit za tu pojedinačnu imovinu u skladu sa MRSJS-om 31, odnosno kod klasa imovine MRSJS-om 17. Međutim, u mjeri u kojoj je neki gubitak od umanjenja vrijednosti iste pojedinačne ili grupe revalorizirane imovine ranije bio priznat u dobit ili gubitak, storniranje tog gubitka od umanjenja vrijednosti također se priznaje i u suficit ili deficit u skladu sa MRSJS-om 31, odnosno MRSJS-om 17.
109. **Nakon što se prizna gubitak od umanjenja vrijednosti, trošak deprecijacije (amortizacije) za datu imovinu se usklađuje u budućim periodima na način da se revidirana knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za njenu rezidualnu vrijednost (ako postoji), sistematski rasporedi tokom preostalog korisnog vijeka te imovine.**

Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti jedinice koja stvara novac

110. **Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti za jedinicu koja stvara novac se raspoređuje na imovinu te jedinice koja stvara novac, osim *goodwill*, proporcionalno knjigovodstvenoj vrijednosti imovine. Ta povećanja knjigovodstvene vrijednosti se obračunavaju kao storniranja gubitaka od umanjenja vrijednosti pojedinačne imovine i priznaju u skladu sa tačkom 108. Ni jedan dio iznosa takvog storniranja se ne raspoređuje u imovinu koja ne stvara novac koja doprinosi usluzni potencijal jedinici koja stvara novac.**
111. **Pri raspoređivanju storniranja gubitka od umanjenja vrijednosti za jedinicu koja stvara novac u skladu sa tačkom 110., knjigovodstvena vrijednost imovine se ne smije povećati iznad niže od sljedeće dvije vrijednosti:**
- (a) **njenog nadoknadivog iznosa (ako ga je moguće utvrditi); i**
 - (b) **knjigovodstvene vrijednosti koja bi bila određena (umanjeno za amortizaciju ili deprecijaciju) da u prethodnim periodima nije priznat gubitak od umanjenja vrijednosti dane imovine.**
- Iznos storniranog gubitka od umanjenja vrijednosti koji bi inače bio raspoređen na datu imovinu, proporcionalno se raspoređuje na drugu imovinu jedinice, osim *goodwill*.**

Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti *goodwill*

- 111A. **Gubitak od umanjenja vrijednosti priznat za *goodwill* se ne smije stornirati u narednom periodu.**
- 111B. MRSJS 31 zabranjuje priznavanje interno stvorenog *goodwill*. Svako povećanje nadoknadivog iznosa *goodwill* u periodima nakon priznavanja gubitka od umanjenja vrijednosti za taj *goodwill* vjerovatno bi predstavljalo povećanje interno stvorenog *goodwill* a ne storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti priznatog za stečeni *goodwill*.

Preraspoređivanje imovine

112. Preraspoređivanje imovine iz imovine koja stvara novac u imovinu koja ga ne stvara ili obrnuto se dešava kada postoje jasni dokazi da je primjereno. Preraspoređivanje, samo po sebi, nije obavezno povod za provođenje testa na umanjenje vrijednosti niti storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti. Na prvi naredni datum izvještavanja nakon preraspoređivanja, subjekat razmatra, najmanje, naznake pobrojane u tački 25.
113. Postoje okolnosti pod kojima bi se subjekti javnog sektora mogli odlučiti da je primjereno prerasporediti imovinu koja stvara novac kao imovinu koja ga ne stvara. Na primjer, višak kapaciteta postrojenja za odvod otpadnih voda izgrađenog za preradu industrijskih otpadnih voda iz industrijskog kompleksa po komercijalnim stopama se koristi za besplatnu preradu otpadnih voda iz jedinice za socijalni smještaj. Industrijski kompleks je nedavno zatvoren i zemljište će biti iskorišteno za socijalno zbrinjavanje. U kontekstu zatvaranja industrijskog kompleksa, subjekat javnog sektora se odlučuje prerasporediti postrojenje za odvod otpadnih voda kao imovinu koja ne stvara novac.

Objavljivanje

114. Subjekt objavljuje kriterije koje je ustanovio za potrebe razlikovanja imovine koja stvara novac od one koja ga ne stvara.
115. Za svaku klasu imovine, subjekat je dužan objaviti sljedeće:
- (a) iznos gubitaka od umanjenja vrijednosti priznat u suficit ili deficit tokom perioda i linijsku stavku, odnosno stavke izvještaja o finansijskim rezultatima u koje su ti gubici od umanjenja vrijednosti uvršteni;
 - (b) iznos storniranih gubitaka od umanjenja vrijednosti priznat u suficit ili deficit tokom perioda i linijsku stavku, odnosno stavke izvještaja o finansijskim rezultatima u kojima su ti gubici od umanjenja vrijednosti stornirani;
 - (c) iznos gubitaka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine priznat direktno u revalorizacijski suficit tokom perioda; i
 - (d) iznos storniranih gubitaka od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine priznat direktno u revalorizacijski suficit tokom perioda.
116. U određenim slučajevima možda neće biti najjasnije da li se imovina prvenstveno drži u svrhu stvaranja komercijalnog povrata a to se mora prosuditi da bi se utvrdilo da li primijeniti ovaj standard ili MRSJS 21. Tačka 114. nalaže objavljivanje kriterija korištenih za razlikovanje imovine koja stvara novac od one koja ga ne stvara.
117. Klasa imovine je grupacija imovine slične vrste ili namjene u poslovanju subjekta koja se za potrebe objavljivanja u finansijskim izvještajima prikazuje kao jedinstvena stavka.
118. Informacije koje se zahtijevaju u tački 115. mogu se prezentirati zajedno s drugim informacijama koje se objavljuju za danu klasu imovine. Te informacije se mogu uključiti, primjera radi, u usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme na početku i na kraju perioda, kao što nalaže MRSJS 17.
119. Subjekt koji izvještava po segmentima u skladu sa MRSJS-om 18 *Izvještavanje o segmentima* dužan je za svaki segment o kojem izvještava prema svom formatu izvještavanja objaviti sljedeće:
- (a) iznos gubitaka od umanjenja vrijednosti priznat u suficitu ili deficitu tokom perioda; i
 - (b) iznos storniranja gubitaka od umanjenja vrijednosti priznat u suficitu ili deficitu tokom perioda.
120. Subjekt treba objaviti sljedeće za svaki značajan gubitak od umanjenja vrijednosti imovine koja stvara novac (uključujući *goodwill*) ili jedinice koja stvara novac priznat ili storniran tokom perioda:
- (a) događaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja ili storniranja gubitka od umanjenja vrijednosti;
 - (b) iznos gubitka od umanjenja vrijednosti koji je priznat ili storniran;
 - (c) za imovinu koja stvara novac:
 - (i) vrstu imovine; i

- (ii) ako subjekat izvještava po segmentima u skladu sa MRSJS-om 18, izvještajni segment kojem ta imovina pripada, zasnovano na izvještajnom formatu subjekta.
- (d) za jedinicu koja stvara novac:
 - (i) opis jedinice koja stvara novac (poput toga da li se radi o proizvodnoj liniji, postrojenju, poslovnoj aktivnosti, geografskom području ili o izvještajnom segmentu);
 - (ii) iznos gubitka od umanjenja vrijednosti koji je priznat ili storniran po klasama imovine i, kada subjekat izvještava o segmentima u skladu sa MRSJS-om 18, po izvještajnim segmentima zasnovano na izvještajnom formatu subjekta; i
 - (iii) ako se grupiranje imovine za potrebe određivanja jedinice koja stvara novac promijenilo od prethodne procjene nadoknadivog iznosa (ako postoji) te jedinice, opis trenutnog i ranijeg načina grupiranja imovine i razloge za promjenu načina na koji se jedinica koja stvara novac određuje.
- (e) da li je nadoknadiivi iznos imovine (jedinice koja stvara novac) njena fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ili njena upotrebna vrijednost;
- (f) kada je nadoknadiivi iznos fer vrijednost umanjena za troškove prodaje, osnovu koja je korištena za utvrđivanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje (poput toga da li je fer vrijednost utvrđena pozivanjem na aktivno tržište); i
- (g) kada je nadoknadiivi iznos upotrebna vrijednost, diskontnu stopu, odnosno stope koje su korištene pri trenutnoj i ranijoj procjeni (ako su vršene) upotrebne vrijednosti.

121. Subjekt je dužan objaviti sljedeće informacije za ukupne gubitke od umanjenja vrijednosti i za ukupna storniranja gubitaka od umanjenja vrijednosti priznata tokom perioda za koji nisu objavljene informacije u skladu sa tačkom 120:

- (a) glavne klase imovine na koje utiču gubici od umanjenja vrijednosti i glavne klase imovine na koje utiču storniranja gubitaka od umanjenja vrijednosti; i
- (b) glavne događaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja tih gubitaka od umanjenja vrijednosti i storniranja gubitaka od umanjenja vrijednosti.

122. Subjekt se podstiče da objavi pretpostavke korištene za utvrđivanje nadoknadivog iznosa imovine tokom perioda. Prema tački 123., međutim, subjekat je dužan objaviti informacije o procjenama koje su korištene za mjerenje nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac kada su *goodwill* ili nematerijalna imovina neodređenog korisnog vijeka uključeni u knjigovodstvenu vrijednost te jedinice.

122A. Ako, u skladu sa tačkom 90E., bilo koji dio *goodwill*a stečenog u sklopu sticanja tokom perioda nije raspoređen na jedinicu (grupu jedinica) koja stvara novac na kraju izvještajnog perioda, objavljuju se iznos neraspoređenog *goodwill*a i razlozi zbog kojih je taj iznos ostao neraspoređen.

Objavljivanje procjena koje su korištene kod mjerenja nadoknadivih iznosa jedinica koje stvaraju novac koje sadrže nematerijalnu imovinu neodređenog korisnog vijeka

123. Subjekt je dužan objaviti informacije navedene u tačkama od (a) do (f) u nastavku teksta za svaku jedinicu (grupu jedinica) koja stvara novac za koju je knjigovodstvena vrijednost *goodwill*a ili nematerijalne imovine neodređenog korisnog vijeka raspoređena na tu jedinicu (grupu jedinica) značajna u odnosu na ukupnu knjigovodstvenu vrijednost *goodwill*a ili nematerijalne imovine neodređenog korisnog vijeka subjekta:

- (a) knjigovodstvenu vrijednost *goodwill*a raspoređenog na tu jedinicu (grupu jedinica);
- (b) knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine neograničenog korisnog vijeka raspoređene na tu jedinicu (grupu jedinica);
- (c) osnovu korištenu kod utvrđivanja nadoknadivog iznosa jedinice (grupe jedinica) (kao što je upotrebna

vrijednost ili fer vrijednost umanjena za troškove prodaje);

- (d) kada je nadoknadiivi iznos jedinice (grupe jedinica) zasnovan na upotrebnoj vrijednosti:
- (i) opis svake ključne pretpostavke na kojoj je uprava zasnovala svoje projekcije novčanih tokova za period obuhvaćen posljednjim budžetima/predviđanjima. Ključne pretpostavke su one pretpostavke na koje je nadoknadiivi iznos jedinice (grupe jedinica) najosjetljiviji;
 - (ii) opis pristupa uprave utvrđivanju jedne ili više vrijednosti dodijeljene/ih svakoj ključnoj pretpostavci, da li ta vrijednost, odnosno vrijednosti odražavaju ranija iskustva ili, ako je primjereno, da li su u skladu sa vanjskim izvorima informacija i, ako nisu, kako i zašto se razlikuju od ranijih iskustava ili vanjskih izvora informacija;
 - (iii) period za koji je uprava projicirala novčane tokove na osnovu finansijskih budžeta/predviđanja koje su odobrili i, kad se za jedinicu (grupu jedinica) koja stvara novac koristi period duži od pet (5) godina, objašnjenje kojim se opravdava korištenje tog dužeg perioda;
 - (iv) stopu rasta koja je korištena kod ekstrapolacije projekcija novčanih tokova nakon perioda obuhvaćenog posljednjim finansijskim budžetima/predviđanjima i opravdanje za korištenje svake stope rasta koja premašuje dugoročnu prosječnu stopu rasta za proizvode, privredne djelatnosti ili zemlju, odnosno zemlje u kojima subjekat posluje ili za tržište kojem je jedinica (grupa jedinica) namijenjena; i
 - (v) diskontnu stopu, odnosno stope koje se primjenjuju na te projekcije novčanih tokova.
- (e) kada je nadoknadiivi iznos jedinice (grupe jedinica) zasnovan na fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, metodologiju koja se koristi za utvrđivanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje. Ako se fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ne utvrđuje korištenjem tržišne cijene za jedinicu, subjekt je dužan objaviti i sljedeće informacije
- (i) opis svake ključne pretpostavke na kojoj je uprava zasnivala svoje utvrđivanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje. Ključne pretpostavke su one pretpostavke na koje je nadoknadiivi iznos jedinice (grupe jedinica) najosjetljiviji; i
 - (ii) opis pristupa uprave utvrđivanju jedne ili više vrijednosti dodijeljene/ih svakoj ključnoj pretpostavci, da li ta vrijednost, odnosno vrijednosti odražavaju ranija iskustva ili, ako je primjereno, da li su u skladu sa vanjskim izvorima informacija i, ako nisu, kako i zašto se razlikuju od ranijih iskustava ili vanjskih izvora informacija;

Kada se fer vrijednost umanjena za troškove prodaje utvrđuje korištenjem projekcija diskontiranih novčanih tokova, subjekt je dužan objaviti i sljedeće informacije:
 - (iii) period za koji je uprava izradila projekcije novčanih tokova;
 - (iv) stopu rasta koja je korištena kod ekstrapolacije projekcija novčanih tokova; i
 - (v) diskontnu stopu, odnosno stope primijenjene na projekcije novčanih tokova.
- (f) ako bi realno moguća promjena ključne pretpostavke na osnovu koje je uprava utvrdila nadoknadiivi iznos jedinice (grupe jedinica) dovela do toga da knjigovodstvena vrijednost jedinice (grupe jedinica) premaši njen nadoknadiivi iznos:
- (i) iznos za koji bi nadoknadiivi iznos jedinice (grupe jedinica) premašivao njenu knjigovodstvenu vrijednost;
 - (ii) vrijednost dodijeljenu ključnoj pretpostavci; i
 - (iii) iznos za koji vrijednost dodijeljena ključnoj pretpostavci mora da se izmijeniti, nakon ugrađivanja svih posljedica te promjene po druge varijable koje se koriste za mjerenje nadoknadivog iznosa, da bi se nadoknadiivi iznos te jedinice (grupe jedinica) izjednačio s njenom knjigovodstvenom vrijednošću.

124. Ako se dio ili čitava knjigovodstvena vrijednost *goodwill* ili nematerijalne imovine neodređenog korisnog vijeka rasporedi na više jedinica (grupa jedinica) koje stvaraju novac a tako raspoređeni iznos na svaku jedinicu (grupu jedinica) nije značajan u odnosu na ukupnu knjigovodstvenu vrijednost *goodwill* ili nematerijalne imovine neodređenog korisnog vijeka subjekta, objavljuju se ta činjenica i ukupna knjigovodstvena vrijednost *goodwill* ili nematerijalne imovine neodređenog korisnog vijeka raspoređene na te jedinice (grupe jedinica). Osim toga, ako se nadoknadi iznosi bilo koje od tih jedinica (grupa jedinica) zasniva na istoj/im ključnoj/im pretpostavci/kama a ukupna knjigovodstvena vrijednost *goodwill* ili nematerijalne imovine neodređenog korisnog vijeka koja je na njih raspoređena je značajna u odnosu na ukupnu knjigovodstvenu vrijednost *goodwill* ili nematerijalne imovine neodređenog korisnog vijeka tog subjekta, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu, kao i:
- (a) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost *goodwill* raspoređenog na te jedinice (grupe jedinica);
 - (b) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine neodređenog korisnog vijeka raspoređene na te jedinice (grupe jedinica);
 - (c) opis ključne/ih pretpostavke/i;
 - (d) opis pristupa uprave utvrđivanju jedne ili više vrijednosti dodijeljene/ih svakoj ključnoj pretpostavci, da li ta vrijednost, odnosno vrijednosti odražavaju ranija iskustva ili, ako je primjereno, da li su u skladu sa vanjskim izvorima informacija i, ako nisu, kako i zašto se razlikuju od ranijih iskustava ili vanjskih izvora informacija;
 - (e) ako bi realno moguća promjena ključne pretpostavke, odnosno pretpostavki dovela do toga da ukupne knjigovodstvene vrijednosti jedinica (grupa jedinica) premašuju njihove nadoknadive iznose:
 - (i) iznos za koji bi nadoknadi iznos jedinica (grupa jedinica) prelazio njihove knjigovodstvene vrijednosti;
 - (ii) vrijednost, odnosno vrijednosti dodijeljene ključnoj pretpostavci ili pretpostavkama; i
 - (iii) iznos za koji jedna ili više vrijednosti dodijeljenih ključnoj pretpostavi ili pretpostavkama moraju da se izmijene, nakon ugrađivanja svih posljedičnih efekata te promjene po druge varijable koje se koriste za mjerenje nadoknadivog iznosa, da bi se ukupni nadoknadi iznosi tih jedinica (grupa jedinica) izjednačio s njihovim knjigovodstvenim vrijednostima.
125. Posljednje detaljno izračunavanje nadoknadivog iznosa jedinice (grupe jedinica) koja stvara novac izvršeno u prethodnom periodu može se, u skladu sa tačkom 37. ili tačkom 90O., prenijeti u naredni period i koristiti kod testiranja te jedinice (grupe jedinica) na umanjene vrijednosti u tekućem periodu, pod uslovom da su ispunjeni naznačeni kriteriji. Ako je to slučaj, informacije za tu jedinicu (grupu jedinica), uvrštene u podatke koji se objavljuju u skladu s tačkama 123. i 124., odnose se na preneseno izračunavanje nadoknadivog iznosa.

Datum stupanja na snagu

126. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju periode početno sa ili nakon 1. aprila/travnja 2009. godine. Potiče se i njegova ranija primjena. Subjekt koji standard primijeni na periode koji počinju prije 1. aprila/travnja 2009. godine dužan je objaviti tu činjenicu.
- 126A. Dokumentom „Unapređenja MRSJS-ova“, izdanim u januaru/siječnju 2010. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 25. i 100. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune prospektivno na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2011. godine. Potiče se i njihova ranija primjena kada subjekat u isto vrijeme primjenjuje i izmjene i dopune tačaka 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66. i 101A MRSJS-a 16. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2011. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu.
- 126B. Dokumentom „Unapređenja MRSJS-ova“, izdanim u januaru/siječnju 2010. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 123. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2011. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2011. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 126C. MRSJS-om 31 izvršene su izmjene i dopune podtačke (h) tačke 2. Subjekt je dužan primjenjivati te izmjene i dopune

na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. aprila/travnja 2011. godine. Ako MRSJS 31 primijeni na period koji počinje prije 1. aprila/travnja 2011. godine, subjekat je na taj period dužan primijeniti i navedene izmjene i dopune.

- 126D. MRSJS-om 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*, izdanim u januaru/siječnju 2015. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 127. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje za periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako MRSJS 33 primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat je dužan na taj period primijeniti i navedene izmjene i dopune.
- 126E. MRSJS-om 35 *Konsolidirani financijski izvještaji* i MRSJS-om 37 *Zajednički aranžmani*, izdanim u januaru/siječnju 2015. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 12. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune kad god primjenjuje MRSJS 35 i MRSJS 37.
- 126F. Dokumentom „Unapređenja MRSJS-ova iz 2015. godine“, izdanim u aprilu/travnju 2016., izvršene su izmjene i dopune tačaka 2. i 8. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 126G. Dokumentom „Primjenjivost MRSJS-ova“, izdanim u aprilu/travnju 2016. godine, brisane su tačke 3. i 4. te izvršene izmjene i dopune tačaka 5. i 18. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018., subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 126H. Dokumentom „Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine“ (izmjene i dopune MRSJS-ova 21 i 26) izvršene su izmjene i dopune tačaka 2, 73, 108, 115 i 124., pobrisane tačke 6. i 11. te dodate tačke 73A. i 108A. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune prospektivno na godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018., subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 126I. MRSJS-om 39 *Primanja zaposlenih*, izdanim u julu/srpnju 2016. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 2. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018., subjekat mora objaviti tu činjenicu te u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 39.
- 126J. MRSJS-om 40 *Kombinacije u javnom sektoru*, izdanim u januaru/siječnju 2017. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98, 99, 100, 102, 103, 106, 107, 108, 110, 111, 120, 122, 123, 124. i 125., uvedene tačke 18A, 20A, od 90A. do 90O, od 97A. do 97H, 111A, 111B. i 122A. te brisane tačke 7. i 96. Subjekt te izmjene i dopune treba primijeniti na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 40.
- 126K. MRSJS-om 41, izdanim u augustu/kolovozu 2018. godine, izmijenjene su i dopunjene tačke 2, 9. i 12. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2023. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako izmjene i dopune primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2023. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i istovremeno primijeniti MRSJS 41.
- 126L. Dokumentom „Unapređenja MRSJS-ova iz 2019. godine“, izdanim u januaru/siječnju 2020., izvršene su izmjene i dopune tačaka 73A. i 108A. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2021. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena.
127. Kada subjekat usvoji MRSJS-ove za računovodstvo na obračunskoj osnovi kako je definirano MRSJS-om 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ovi)* za potrebe financijskog izvještavanja nakon ovdje naznačenog datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji obuhvataju periode početno sa ili nakon datuma usvajanja MRSJS-ova.

Uputstva za primjenu

Ovaj dodatak čini sastavni dio MRSJS-a 26.

Korištenje tehnika zasnovanih na sadašnjoj vrijednosti kod mjerenja upotrebne vrijednosti

U ovim uputstvima pojam „imovina“ se podjednako odnosi i na grupu imovine koja čini jedinicu koja stvara novac.

Komponente mjerenja sadašnje vrijednosti

AG1. Sljedeći elementi zajedno obuhvataju ekonomske razlike između imovine koja stvara novac:

- (a) procjena budućeg novčanog toka ili, u složenijim slučajevima, niza budućih novčanih tokova za koje subjekat očekuje da će proisteći iz imovine;
- (b) očekivanja mogućih odstupanja u iznosima ili terminima tih novčanih tokova;
- (c) vremenska vrijednost novca, koju predstavlja tekuća tržišna kamatna stopa bez rizika;
- (d) cijena za preuzimanje neizvjesnosti svojstvene imovini; i
- (e) ostali faktori, koje nekad nije moguće odrediti (kao što je nelikvidnost), koje bi učesnici na tržištu uzeli u obzir prilikom određivanja cijena budućih novčanih tokova za koje subjekat očekuje da će proisteći iz imovine.

AG2. U ovom dodatku se upoređuju dva pristupa obračunavanju sadašnje vrijednosti, svaki od kojih je moguće koristiti za procjenu upotrebne vrijednosti imovine, u zavisnosti od okolnosti. Prema tradicionalnom pristupu, usklađivanja za faktore od (b) do (e) iz tačke AG1. su ugrađena u diskontnu stopu. Prema pristupu zasnovanom na očekivanim novčanim tokovima, faktori pod (b), (d) i (e) uzrokuju usklađivanja pri izračunavanju očekivanih novčanih tokova usklađenih za rizik. Koji god pristup subjekat usvoji za odražavanje očekivanja u pogledu mogućih odstupanja u iznosima i terminima budućih novčanih tokova, rezultat bi trebao prikazivati očekivanu sadašnju vrijednost budućih novčanih tokova, to jeste, ponderirani prosjek svih mogućih ishoda.

Opći principi

AG3. Tehnike koje se koriste za procjenjivanje budućih novčanih tokova i kamatnih stopa će se razlikovati od jedne do druge situacije, zavisno od okolnosti koje okružuju predmetnu imovinu. Ipak, svaka primjena tehnika zasnovanih na sadašnjoj vrijednosti za mjerenje imovine se vodi sljedećim općim principima:

- (a) kamatne stope koje se koriste za diskontiranje novčanih tokova trebaju odražavati pretpostavke koje su dosljedne pretpostavkama na kojima se zasnivaju procijenjeni novčani tokovi. U suprotnom će se efekti nekih pretpostavki obračunavati dva puta ili zanemariti. Na primjer, diskontna stopa od dvanaest (12) posto se može primijeniti na ugovorne novčane tokove potraživanja po osnovu zajma. Ta stopa odražava očekivanja u pogledu budućih neizmirenja obaveza po osnovu zajmova određenih karakteristika. Ta ista stopa od 12 posto se ne bi trebala koristiti za diskontiranje očekivanih novčanih tokova jer oni već odražavaju pretpostavke o budućim neizmirenjima obaveza.
- (b) na procijenjene novčane tokove i diskontne stope ne bi smjele uticati ni predrasude ni faktori koji nisu povezani s predmetnom imovinom. Na primjer, namjerno davanje nižih od procijenjenih neto iznosa novčanih tokova kako bi se prividno uvećala buduća profitabilnost imovine čini mjerenje pristrasnim.
- (c) procijenjeni novčani tokovi ili diskontne stope trebaju odražavati raspon mogućih ishoda a ne jedan najvjerovatniji, minimalni ili maksimalni mogući iznos.

Tradicionalni i pristup sadašnjoj vrijednosti zasnovan na očekivanim novčanim tokovima

Tradicionalni pristup

AG4. U računovodstvenoj primjeni sadašnje vrijednosti tradicionalno se koristi samo jedan skup procijenjenih novčanih tokova i

samo jedna diskontna stopa, koja se često opisuje i kao stopa srazmjerna riziku. Tradicionalni pristup, u stvari, polazi od pretpostavke da primjena jedne diskontne stope može obuhvatiti sva očekivanja u vezi s budućim novčanim tokovima i odgovarajuću premiju za rizik. Upravo zato se kod tradicionalnog pristupa najveći značaj pridaje odabiru diskontne stope.

- AG5. U određenim situacijama, kao što je kada je na tržištu dostupna uporediva imovina, tradicionalni pristup je relativno lako primijeniti. Za imovinu s ugovornim novčanim tokovima, on je dosljedan načinu na koji učesnici na tržištu opisuju imovinu, kao u slučaju dvanaestpostotne obveznice.
- AG6. Tradicionalni pristup, međutim, možda neće biti primjeren za oslovljavanje složenih problema s mjerenjem, kao što je mjerenje nefinancijske imovine za čiju stavku ili uporedivu stavku ne postoji tržište. Ozbiljna potraga za stopom srazmjernom riziku iziskuje analiziranje najmanje dvije stavke – imovine koja postoji na tržištu i ima vidljivu kamatnu stopu i imovine koja se mjeri. Odgovarajuća diskontna stopa za novčane tokove koji se mjere mora se izvesti iz vidljive kamatne stope te druge imovine. Da bi bilo moguće izvršiti to izvođenje, karakteristike novčanih tokova te druge imovine moraju biti slične karakteristikama novčanih tokova imovine koja se mjeri. U skladu s tim, mjeritelj mora uraditi sljedeće:
- (a) utvrditi skup novčanih tokova koji se biti diskontirani;
 - (b) pronaći drugu imovinu na tržištu za koju se čini da ima slične karakteristike novčanih tokova;
 - (c) uporediti skupove novčanih tokova tih dviju stavki kako bi bio siguran da su slični (na primjer, da li su oba skupa ugovorni novčani tokovi ili je jedan ugovorni a drugi procijenjeni novčani tok);
 - (d) procijeniti da li jedna stavka sadrži neki element koji nije prisutan u drugoj (na primjer, da li je jedna stavka manje likvidna od druge); i
 - (e) procijeniti da li je vjerovatno da će se oba skupa novčanih tokova ponašati (to jeste, varirati) na sličan način u promjenjivim ekonomskim uslovima.

Pristup zasnovan na očekivanim novčanim tokovima

- AG7. Pristup zasnovan na očekivanim novčanim tokovima u nekim situacijama predstavlja efikasniji način mjerenja od tradicionalnog pristupa. Pri osmišljavanju mjerenja, pristup zasnovan na očekivanim novčanim tokovima se služi svim očekivanjima mogućih novčanih tokova a ne samo jednim najvjerovatnijim novčanim tokom. Na primjer, novčani tok može iznositi 100², 200 ili 300 n.j., sa stopama vjerovatnoće od deset (10), šezdeset (60), odnosno trideset (30) posto. Očekivani novčani tok je 220 n.j. Pristup zasnovan na očekivanim novčanim tokovima se, dakle, razlikuje od tradicionalnog pristupa po tome što težište stavlja na direktnu analizu predmetnih novčanih tokova i na eksplicitnije izvještaje o pretpostavkama korištenim kod mjerenja.
- AG8. Pristup zasnovan na očekivanim novčanim tokovima dopušta i korištenje tehnika zasnovanih na sadašnjoj vrijednosti onda kada su termini nastanka novčanih tokova neizvjesni. Primjera radi, novčani tok od 1.000 n.j. može se primiti za jednu (1), dvije (2) ili tri (3) godine, sa stopama vjerovatnoće od deset (10), šezdeset (60), odnosno trideset (30) posto. Sljedeći primjer pokazuje izračunavanje očekivane sadašnje vrijednosti u toj situaciji.

Sadašnja vrijednost od 1.000 n.j. za jednu (1) godinu po 5%	952,38 n.j.	
Stopa vjerovatnoće	10%	95,24 n.j.
Sadašnja vrijednost od 1.000 n.j. za dvije (2) godine po 5,25%	902,73 n.j.	
Stopa vjerovatnoće	60%	541,64 n.j.
Sadašnja vrijednost od 1.000 n.j. za tri (3) godine po 5,50%	851,61 n.j.	
Stopa vjerovatnoće	30%	255,48 n.j.
Očekivana sadašnja vrijednost		892,36 n.j.

- AG9. Očekivana sadašnja vrijednost od 892,36 n.j. se razlikuje od tradicionalnog iznosa najbolje procjene od 902,73 n.j. (stopa vjerovatnoće od 60 posto). Tradicionalno izračunavanje sadašnje vrijednosti korišteno u ovom primjeru zahtijeva odluku o tome koji od mogućih termina nastanka novčanih tokova koristiti i, u skladu s tim, ne odražava stope vjerovatnoće nastanka u drugim terminima. Razlog za to je što diskontna stopa iz tradicionalnog izračunavanja sadašnje vrijednosti ne može odraziti neizvjesnosti u terminima.
- AG10. Korištenje stopa vjerovatnoće je ključni element pristupa zasnovanog na očekivanim novčanim tokovima. Moglo bi se postaviti pitanje da li pripisivanje stopa vjerovatnoće izuzetno subjektivnim procjenama sugerira veću preciznost nego što, u stvari, postoji. Međutim, pravilna primjena tradicionalnog pristupa (kao što je opisano u tački AG6.) nalaže iste procjene i subjektivnost, ali ne nudi transparentno izračunavanje kakvo pruža pristup zasnovan na očekivanim novčanim tokovima.
- AG11. Značajan broj procjena koje se izrađuju u sadašnjoj praksi neformalno već obuhvataju elemente očekivanih novčanih tokova. Pored toga, računovođe se često suočavaju sa potrebom da imovinu mjere služeći se ograničenim informacijama o stopama vjerovatnoće mogućih novčanih tokova. Na primjer, računovođa bi se mogao suočiti sa sljedećim situacijama:
- (a) procijenjeni iznos je negdje između 50 i 250 n.j., ali ni jedan iznos u tom rasponu nije vjerovatniji od nekog drugog iznosa. Na osnovu tih ograničenih informacija, procijenjeni očekivani novčani tok iznosi 150 n.j. $[(50+250)/2]$;
 - (b) procijenjeni iznos je negdje između 50 i 250 n.j., a najvjerovatniji 100 n.j. Međutim, nisu poznate stope vjerovatnoće u odnosu na svaki od iznosa. Na osnovu tih ograničenih informacija, procijenjeni očekivani novčani tok iznosi 133,33 n.j. $[(50+100+250)/3]$; ili
 - (c) procijenjeni iznos će biti 50 n.j. (stopa vjerovatnoće od 10 posto), 250 n.j. (stopa vjerovatnoće od 30 posto) ili 100 n.j. (stopa vjerovatnoće od 60 posto). Na osnovu tih ograničenih informacija, procijenjeni očekivani novčani tok iznosi 140 n.j. $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.
- U svakom slučaju, procijenjeni očekivani novčani tok će vjerovatno dati bolju procjenu upotrebne vrijednosti od minimalnog, najvjerovatnijeg, odnosno maksimalnog iznosa, uzetih zasebno.
- AG12. Primjena pristupa zasnovanog na očekivanim novčanim tokovima podložna je ograničenju omjera troškova i koristi. U nekim slučajevima, subjekat može imati pristup obimnim podacima i biti u mogućnosti da izradi više scenarija za novčane tokove. U drugim slučajevima, opet, on neće biti u mogućnosti da izradi ništa više od općih izvještaja o promjenjivosti novčanih tokova bez stvaranja značajnih troškova. Subjekt mora iznaći balans između troška pribavljanja dodatnih informacija i dodatne pouzdanosti koju dane informacije daju mjerenju.
- AG13. Neki smatraju da tehnike zasnovane na očekivanim novčanim tokovima nisu prikladne za mjerenje samo jedne stavke ili stavke s ograničenim brojem mogućih ishoda. Oni za primjer navode imovinu s dva moguća ishoda – stopom vjerovatnoće od devedeset (90) posto da će novčani tok iznositi deset (10) n.j. i stopom vjerovatnoće od deset (10) posto da će novčani tok iznositi hiljadu (1.000) n.j., konstatirajući da očekivani novčani tok u tom primjeru iznosi 109 n.j. i upućujući kritiku da taj rezultat ne odražava ni jedan od iznosa koje bi se u konačnici moglo platiti.
- AG14. Tvrdnje poput one iz prethodne tačke odražavaju osnovno neslaganje oko cilja mjerenja. Ako je cilj akumuliranje troškova koji će nastati, očekivani novčani tokovi možda i neće dati reprezentativnu i vjernu procjenu očekivanog troška. Međutim, ovaj standard se bavi mjerenjem nadoknadivog iznosa imovine. Nadoknadiivi iznos u danom primjeru vjerovatno neće biti 10 n.j., iako je to najvjerovatniji novčani tok. Razlog za to je što se mjernom vrijednošću od 10 n.j. ne uključuje neizvjesnost novčanog toka u mjerenje imovine. Umjesto toga, neizvjesni novčani tok se prezentira kao da se radi o izvjesnom novčanom toku. Ni jedan razuman subjekat ne bi prodao imovinu navedenih karakteristika za 10 novčanih jedinica.

Diskontna stopa

- AG15. Koji god pristup subjekat usvoji za mjerenje upotrebne vrijednosti imovine, kamatne stope koje se koriste za diskontiranje novčanih tokova ne bi trebale odražavati rizike za koje su procijenjeni novčani tokovi usklađeni. U suprotnom će se efekat određenih pretpostavki obračunati dva puta.
- AG16. Kada stopa svojstvena nekoj imovini nije direktno dostupna na tržištu, subjekat za procjenjivanje diskontne stope koristi zamjenske stope. Svrha toga je da se odredi, koliko je to moguće, tržišna procjena:

- (a) vremenske vrijednosti novca za periode do kraja korisnog vijeka imovine; i
- (b) faktora pod (b), (d) i (e) iz tačke AG1., u mjeri u kojoj ti faktori nisu uzrokovali usklađivanja pri izračunavanju procijenjenih novčanih tokova.

AG17. Kao polaznu tačku kod takve procjene, subjekat može uzeti u obzir sljedeće stope:

- (a) ponderirani prosječni trošak kapitala subjekta određen pomoću tehnika poput modela određivanja cijene uloženog kapitala (tzv. *CAPM* modela);
- (b) inkrementalnu stopu pozajmljivanja subjekta; i
- (c) druge tržišne stope pozajmljivanja.

AG18. Te stope se, međutim, moraju uskladiti:

- (a) da bi odrazile način na koji bi tržište ocijenilo određene rizike povezane s procijenjenim novčanim tokovima imovine; i
- (b) da bi se isključili rizici koji nisu relevantni za procijenjene novčane tokove imovine ili za koje su procijenjeni novčani tokovi usklađeni.

Potrebno je razmotriti rizike poput rizika povezanog s određenom državom, valutnog i cjenovnog rizika.

AG19. Diskontna stopa je nezavisna od strukture kapitala subjekta i načina na koji je subjekat financirao nabavku imovine zato što budući novčani tokovi za koje se očekuje da će proizaći iz imovine ne zavise od načina na koji je subjekat financirao nabavku imovine.

AG20. Tačka 68. nalaže da se kao diskontna stopa koristi stopa prije oporezivanja. U skladu s tim, kad je osnovica korištena za procjenu diskontne stope stopa nakon oporezivanja, ta osnovica se usklađuje da odrazi stopu prije oporezivanja.

AG21. Subjekt obično koristi samo jednu diskontnu stopu za procjenjivanje upotrebne vrijednosti imovine. On, međutim, koristi zasebne diskontne stope za različite buduće periode kad je upotrebna vrijednost osjetljiva na razlike u rizicima za različite periode ili na ročnu strukturu kamatnih stopa.

Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova

[Brisano.]

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 26.

Izrada MRSJS-a 26 na osnovu izmijenjenog izdanja IASB-ovog MRS-a 36 iz 2004. godine

Uvod

- BC1. Program *IPSASB*-a za usklađivanje sa MSFI-jevima predstavlja značajan element njihovog programa rada. Službena politika *IPSASB*-a nalaže da se izvrši usklađivanje MRSJS-ova na obračunskoj osnovi sa MSFI-jevima koje izdaje *IASB* kad god je to primjereno za subjekte javnog sektora.
- BC2. *IPSASB* je u decembru/prosincu 2004. godine izdao MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac*. MRSJS 21 propisuje postupke koje subjekat provodi kako bi utvrdio da li je došlo do umanjenja vrijednosti imovine koja ne stvara novac i uređuje način priznavanja i mjerenja takvog umanjenja vrijednosti. Većina imovine u javnom sektoru je imovina koja ne stvara novac i ustanovljeni zahtjevi u pogledu priznavanja i mjerenja su doveli do pojave niza razlika između MRSJS-a 21 i međunarodnog računovodstvenog standarda (skr. MRS) 36 *Umanjenje vrijednosti imovine*.

Potreba za ovim standardom

- BC3. MRSJS 21 je upućivao korisnike na MRS 36 (a) kako bi ustanovili da li je došlo do umanjenja vrijednosti imovine koja stvara novac i (b) za računovodstveno postupanje sa priznavanjem i mjerenjem svakog umanjenja vrijednosti. Uvrštavanje zahtjeva i uputstava u vezi sa umanjenjem vrijednosti imovine koja stvara novac u neki od MRSJS-ova ima svojih prednosti jer subjekti javnog sektora koji imaju takve imovine se više ne moraju oslanjati na MRS 36. Pored toga, tu su još i niz drugih pitanja koja se tiču umanjenja vrijednosti, tačnije:
- (a) to da li bi djelokrugom standarda trebalo obuhvatiti i nekretnine, postrojenja i opremu koji stvaraju novac i koji se knjiže prema revalorizacijskom modelu iz MRSJS-a 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*;
 - (b) razdvajanje imovine koja stvara novac od imovine koja ne stvara novac;
 - (c) preraspoređivanje imovine koja stvara novac u imovinu koja ga ne stvara i obratno; i
 - (d) obračunavanje imovine koja ne stvara novac u jedinicama koje ga stvaraju za potrebe umanjenja vrijednosti.

Isključivanje iz djelokruga standarda nekretnina, postrojenja i opreme koji se knjiže po revaloriziranim iznosima i nematerijalne imovine koja se redovno revalorizira u fer vrijednost

- BC4. U trenutku usvajanja ovog standarda u februaru/veljači 2008. godine, djelokrug MRSJS-a 21 nije obuhvatao nekretnine, postrojenja i opremu koji ne stvaraju novac i koji se knjiže po revaloriziranim vrijednostima prema revalorizacijskom modelu iz MRSJS-a 17. U Osnovama za donošenje zaključaka iz MRSJS-a 21 se navodi da je *IPSASB* bio stava da imovinu koja se knjiži po revaloriziranim iznosima prema revalorizacijskom modelu iz MRSJS-a 17 treba revalorizirati dovoljno redovno da se osigura (a) da se ona knjiži po iznosu koji se ne razlikuje značajno od njene fer vrijednosti na datum izvještavanja i (b) da će se kod te procjene vrijednosti uzeti u obzir svako umanjenje vrijednosti. U skladu s tim, *IPSASB* je razmatrao da li slične stavke isključiti iz djelokruga ovog standarda.
- BC5. *IPSASB* je prepoznao da su nekretnine, postrojenja i oprema koji se drže po revalorizacijskom modelu obuhvaćeni djelokrugom MRS-a 36 i razmotrio stav da bi bilo primjereno subjektima javnog sektora koji drže imovinu po revalorizacijskom modelu dati uputstva za utvrđivanje gubitaka od umanjenja vrijednosti za takvu imovinu. Oni su zapazili da je u MRS-u 36, u slučajevima kada je fer vrijednost stavke nekretnina, postrojenja i opreme njena tržišna vrijednost, maksimalan iznos gubitka od umanjenja vrijednosti jednak troškovima otuđenja. U Osnovama za donošenje zaključaka iz

MRSJS-a 21 se navodi da: „*IPSASB* smatra da, u većini slučajeva, ti iznosi neće biti značajni i da, s praktičnog stanovišta, nije neophodno mjeriti nadoknadivu uslužnu vrijednost imovine niti priznavati gubitak od umanjenja vrijednosti za troškove otuđenja imovine koja ne stvara novac“. *IPSASB* je stava da, kod imovine koja stvara novac, ni za troškove otuđenja nije vjerovatno da će biti značajni.

- BC6. Kod specijalističke imovine koja stvara novac kod koje fer vrijednost nije izvedena iz tržišne vrijednosti, MRS 36 nalaže da se nadoknadivost procjenjuje kroz upotrebnu vrijednost. S obzirom da se upotrebna vrijednost zasniva na projekcijama novčanih tokova, ona može biti veća ili manja od knjigovodstvene vrijednosti. Ta analiza je relevantna i za javni sektor, ali je upitno da li javni sektor posjeduje specijalističku imovinu koja zadovoljava definiciju imovine koja stvara novac iz ovog standarda.
- BC7. *IPSASB* je smatrao da bi bilo štetno nametnuti zahtjev za testiranje na umanjenje vrijednosti u dodatku zahtjeva koji je već uređen MRSJS-om 17, tj. da se imovina revalorizira dovoljno redovno da bi se osiguralo da se knjiži po iznosu koji se ne razlikuje značajno od njene fer vrijednosti na datum izvještavanja. U skladu s tim, uzimajući sve u obzir, *IPSASB* je zaključio da je dosljednost sa MRSJS-om 21 bitnija od usklađivanja sa MRS-om 36 i da nekretnine, postrojenja i opremu koji se knjiže prema revalorizacijskom modelu iz MRSJS-a 17 treba isključiti iz djelokruga ovog standarda. Primjenjujući isti pristup kao i za nekretnine, postrojenja i opremu, iz djelokruga standarda je isključena i nematerijalna imovina koja se redovno revalorizira na fer vrijednost.

Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine (izmjene i dopune MRSJS-a 21 i MRSJS-a 26)

- BC7A. Kao posljedica zahtjeva iz jurisdikcija koje primjenjuju MRSJS-ove, 2015. godine, *IPSASB* je preispitao svoju izvornu odluku da revalorizirane nekretnine, postrojenja i opremu te nematerijalnu imovinu isključi iz djelokruga MRSJS-a 26.
- BC7B. *IPSASB* je obrazloženje iz tačaka BC5. i BC6. za različite zahtjeve MRSJS-a 26 i MRS-a 36 smatrao razumnim. Uvažio je stav da se umanjenja vrijednosti uzima u obzir kod revalorizacije imovine u cilju osiguravanja da se njena knjigovodstvena vrijednost ne razlikuje značajno od njene fer vrijednosti, kako to nalaže tačka 44. MRSJS-a 17 i tačka 74. MRSJS-a 31.
- BC7C. *IPSASB* je uvažio i mišljenje da je bilo nejasno da li gubici od umanjenja vrijednosti i storniranje tih gubitaka predstavljaju revalorizacije, s obzirom da se obračunavaju na sličan način. Tačka 51. MRSJS-a 17 nalaže da se, kad god se revalorizira jedna stavka nekretnina, postrojenja i opreme koja pripada određenoj klasi, revalorizira cijela ta klasa imovine. Prema tome, kad god se gubici od umanjenja vrijednosti i storniranje tih gubitaka tumače kao revalorizacija, to će imati štetne posljedice i *IPSASB* je smatrao da treba razriješiti tu nejasnoću.
- BC7D. *IPSASB* je smatrao bitnim da se korisnicima pruže kvantitativne i kvalitativne informacije o umanjenju vrijednosti iz tačaka 120. i 121. MRSJS-a 26.
- BC7E. Kao što je slučaj i kod MRSJS-a 21, cilj *IPSASB*-a u odnosu na pojašnjavanje opisanih nejasnoća je bio taj da osigura da gubici od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine i storniranje tih gubitaka ne nalažu subjektu da revalorizira cijelu klasu imovine kojoj pripada dana stavka kako bi se priznao gubitak od umanjenja vrijednosti u odnosu na istu.
- BC7F. Iako uvrštavanje nekretnina, postrojenja i opreme te nematerijalne imovine koji se mjere po revaloriziranim iznosima u djelokrug MRSJS-a 26 znači da je subjekat dužan jednom godišnje procijeniti da li postoje naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti imovine, takav subjekat će vjerovatno znati da li ima naznaka umanjenja vrijednosti. U skladu s tim, *IPSASB* je zaključio da uvrštavanje nekretnina, postrojenja i opreme te nematerijalne imovine koji se mjere po revaloriziranim iznosima u djelokrug MRSJS-a 26 neće nanjeti previše štete autorima financijskih izvještaja.
- BC7G. Kao rezultat opisanih razmatranja, *IPSASB* je odobrio prednacrt br. 57 *Umanjenje vrijednosti imovine koja se revalorizira* u septembru/rujnu 2015. godine i objavio ga narednog mjeseca.

Komentari na prednacrt br. 57

- BC7H. U većini komentara na prednacrt br. 57 izražena je podrška za predložena rješenja i obrazloženja *IPSASB*-a. *IPSASB* je razmotrio stav da je pojašnjenje da gubici od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine i storniranja tih gubitaka ne nalažu subjektima da revaloriziraju cijelu klasu imovine kojoj pripada dana stavka ekonomičnije uvrstiti kao jednostavnu tvrdnju u MRSJS 17.

- BC7I. Iako su uvažili navedeni stav, *IPSASB* ga je ipak smatrao neprimjerenim i to iz dva razloga. Prvi je to da se takvim pristupom ne bi dovoljno oslovile različite metode utvrđivanja upotrebne vrijednosti imovine koja ne stvara novac pri procjenjivanju nadoknadiive uslužne vrijednosti neke imovine, poput metode amortiziranog zamjenskog troška, pristupa zasnovanog na trošku obnavljanja i metode uslužnih jedinica. Drugi razlog je što se danim pristupom ne pružaju informacije koje korisnici trebaju da bi pokazali odgovornost i donosili odluke a kakve se daju kroz objavljivanja koja nalažu MRSJS 21 i MRSJS 26. U skladu s tim, *IPSASB* je odlučio objaviti prijedloge iz prednacrt br. 57. u sklopu konačnih objavljivanja.
- BC7J. Na osnovu komentara na prednacrt, *IPSASB* je ponovo procijenio tvrdnju iz Osnova za donošenja zaključaka iz prednacrt da se na umanjenja vrijednosti konceptualno drugačije gleda nego na revalorizacijska umanjenja. S obzirom da i umanjenja vrijednosti i revalorizacijska umanjenja podrazumijevaju smanjenje uslužnog potencijala, odnosno sposobnosti stvaranja ekonomskih koristi, *IPSASB* je zaključio da su konceptualno jednaki. Ipak, među njima postoji praktična razlika. Umanjenja vrijednosti su događaji koji utiču na pojedinačnu imovinu ili grupe imovine a ne rezultat periodičnih revalorizacija. Ta praktična razlika je odražena u tački 51A. MRSJS-a 17 koji navodi da „iz gubitaka od umanjenja vrijednosti imovine i storniranja tih gubitaka u skladu sa MRSJS-om 21 i MRSJS-om 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac* ne proističe obavezno potreba da se revalorizira klasa imovine kojoj pripada predmetna imovina, odnosno grupa imovine”.

Isključivanje goodwilla iz djelokruga standarda

- BC8. MRS 36 daje detaljne zahtjeve i uputstva u vezi sa (a) umanjenjem vrijednosti *goodwill*, (b) raspoređivanjem *goodwill* u jedinice koje stvaraju novac i (c) testiranjem jedinica koje stvaraju novac sa *goodwillom* na umanjenje vrijednosti. Pri izradi MRSJS-a 26, *IPSASB* je razmatrao da li uvrstiti *goodwill* u djelokrug tog standarda. Oni još uvijek nisu bili izdali MRSJS koji bi se bavio kombinacijama subjekata i smatrali su vjerovatnim da se kod svakog kombiniranja subjekata javnog sektora javi više pitanja koja su svojstvena upravo javnom sektoru a naročito pitanje da li je u kombinacijama subjekata javnog sektora uvijek moguće odrediti sticatelja. Odbor je zaključio da *goodwill* ne treba uključiti u djelokrug ovog standarda. Prema hijerarhiji iz MRSJS-a 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*, korisnici su upućivani na zahtjeve relevantnih međunarodnih, odnosno standarda pojedinačnih zemalja koji se bave umanjenjem vrijednosti *goodwill*, raspoređivanjem *goodwill* na jedinice koje stvaraju novac i testiranjem jedinica koje stvaraju novac s *goodwillom* na umanjenje vrijednosti.
- BC8A. MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru* je izdan u januaru/siječnju 2017. godine. Taj standard propisuje zahtjeve u pogledu priznavanja i mjerenja *goodwill*. Pri izradi MRSJS-a 40, *IPSASB* je razmatrao zahtjeve u vezi s umanjenjem vrijednosti *goodwill*. Konstatirali su da *goodwill* ne stvara ekonomske koristi nezavisno od druge imovine i da se, prema tome, na umanjenje vrijednosti procjenjuje u sklopu grupe imovine. *Goodwill* se može mjeriti isključivo na osnovu novčanih tokova, bez obzira da li se radi o novčanim prilivima pozitivne vrijednosti ili o smanjenju neto novčanih odliva. *IPSASB* je konstatirao i to da se MRSJS 21 bavi samo umanjenjem vrijednosti pojedinačne imovine a umanjenje vrijednosti procjenjuje na osnovu sadašnje vrijednosti preostalog uslužnog potencijala imovine. U skladu s tim, zaključili su da ne bi bilo primjereno primjenjivati MRSJS 21 na umanjenje vrijednosti *goodwill*. Zaključili su i to da, za potrebe umanjenja vrijednosti, na *goodwill* treba gledati kao na imovinu koja stvara novac bez obzira da li je poslovanje s kojim je povezan poslovanje koja stvara novac. *IPSASB* se usaglasio da u MRSJS 21 i MRSJS 26 uvrsti dodatna uputstva da se na *goodwill*, za potrebe umanjenja vrijednosti, gleda kao na imovinu koja stvara novac.
- BC8B. Kao posljedicu njegove odluke da se na *goodwill*, za potrebe umanjenja vrijednosti, treba gledati kao na imovinu koja stvara novac, *IPSASB* je usaglasio da u MRSJS 26 ugrade detaljne zahtjeve i uputstva u vezi sa (a) umanjenjem vrijednosti *goodwill*, (b) raspoređivanjem *goodwill* na jedinice koje stvaraju novac i (c) testiranje jedinica koje stvaraju novac sa *goodwillom* na umanjenje vrijednosti sadržane u MRS-u 36.

Razdvajanje imovine koja stvara novac od imovine koja ga ne stvara

- BC9. *IPSASB* je zapazio da određena imovina ima karakteristike i imovine koja stvara novac i imovine koja ga ne stvara. Razmatrali su da li usvojiti pristup zasnovan na komponentama prema kojem bi se određivale komponente imovine koje stvaraju novac i njene komponente koje ga ne stvaraju i sa njima postupalo na različite načine. *IPSASB* je takav pristup odbacio zbog njegove upitne isplativosti. Zaključili su da je imovina u javnom sektoru u pravilu imovina koja ne stvara novac te da je analiziranje njenog uslužnog potencijala bolja osnova za utvrđivanje umanjenja vrijednosti. U skladu s tim, ovaj standard u tački 18. sadrži pretpostavku koju je moguće opovrgnuti da imovinu koja je ujedno i imovina koja stvara i imovina

koja ne stvara novac treba obračunavati kao imovinu koja ne stvara novac.

Naznake umanjjenja vrijednosti: Tržišna kapitalizacija

BC10. Kada je izdan ovaj standard, *IPSASB* je razmatrao da li su naznake umanjjenja vrijednosti imovine koja stvara novac koju drže subjekti javnog sektora – kako iz vanjskih tako i iz internih izvora informacija – slične naznakama iz MRS-a 36. Zaključili su da su naznake iz MRS-a 36 relevantne, osim naznake da knjigovodstvena vrijednost neto imovine subjekta prelazi njenu tržišnu kapitalizaciju. Kod izdavanja ovog standarda, *IPSASB* je bio stava da bi samo rijetki subjekti javnog sektora koji nisu [javna preduzeća-GBEs] (od izdavanja dokumenta „Primjenjivost MRSJS-ova“ u aprilu/travnju 2016. godine, pojam u vitičastoj zagradi se više ne koristi) emitirali vlasničke instrumente kojima se trguje na dubokim tržištima i da bi, prema tome, takva naznaka bila relevantna samo za konsolidaciju javnih preduzeća.

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje i prinudne prodaje

BC11. U komentaru na definiciju „fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje“, u MRS-u 36 se navodi da „fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ne odražava prinudnu prodaju“, ali taj standard navodi kvalifikaciju „osim kada je uprava primorana na trenutnu prodaju“. MRSJS 26 ne daje istu kvalifikaciju u tački 40. jer nema puno okolnosti pod kojima bi subjekti javnog sektora koji nisu [javna preduzeća-GBEs] (od izdavanja dokumenta „Primjenjivost MRSJS-ova“ u aprilu/travnju 2016. godine, pojam u vitičastoj zagradi se više ne koristi) bili primorani na trenutnu prodaju kako bi nastavili poslovanje.

Preraspoređivanje imovine

BC12. Imovina koja stvara novac može postati imovina koja ne stvara novac i obratno. *IPSASB* je razmatrao pod kojim okolnostima dopustiti preraspoređivanje imovine koja stvara novac u imovinu koja ga ne stvara i obrnuto. Zaključili su da se preraspoređivanje smije desiti samo kada postoje jasni dokazi da je ono primjereno. Pored toga, zaključili su i da preraspoređivanje samo po sebi ne pokreće test na umanjjenje vrijednosti niti storniranje gubitka od umanjjenja vrijednosti. Umjesto toga, na naredni datum izvještavanja, subjekat treba procijeniti odgovarajuće pokazatelje koji prate preraspoređivanje kako bi utvrdio da li je potrebno izvršiti to testiranje. Ti zahtjevi su navedeni u tački 112.

Jedinice koje stvaraju novac

BC13. Kao što je to slučaj i u MRS-u 36, tamo gdje nije moguće utvrditi nadoknadiivi iznos za pojedinačnu imovinu, utvrđuje se nadoknadiivi iznos za jedinicu koja stvara novac imovine (skr. JSN). JSN je najmanja određiva grupa imovine (a) koja stvara novčane prilive od kontinuiranog korištenja i (b) koja je najvećim dijelom nezavisna od novčanih priliva od druge imovine ili grupa imovine. *IPSASB* je zaključio da je koncept JSN-a primjeren za imovinu koja stvara novac u uslovima javnog sektora.

Imovina preduzeća

BC14. MRS 36 propisuje zahtjeve u vezi s imovinom preduzeća. Imovina preduzeća je u tom standardu definirana kao „imovina, osim *goodwill*a, koja doprinosi budućim novčanim tokovima kako jedinice koja stvara novac koja se razmatra tako i drugih jedinica koje stvaraju novac“, što znači da imovina preduzeća doprinosi samo aktivnostima JSN-ova, ali ne i aktivnostima koje ne stvaraju novac. *IPSASB* je razmatrao da li i u ovaj standard treba uvrstiti zahtjeve za imovinu preduzeća kako je definirana MRS-om 36.

BC15. Primarna svrha subjekata javnog sektora koji nisu [javna preduzeća-GBEs] (od izdavanja dokumenta „Primjenjivost MRSJS-ova“ u aprilu/travnju 2016. godine, pojam u vitičastoj zagradi se više ne koristi) nije da stvaraju komercijalni povrat. U skladu s tim, *IPSASB* smatra da su izuzetno rijetke prilike u kojima će imovina koja se koristi za više različitih aktivnosti (poput zgrade uprave) doprinjeti uslužni potencijal JSN-u bez da ga doprinese i aktivnostima koje ne stvaraju novac. Na osnovu toga je odlučeno da nije potrebno definirati niti uređivati zahtjeve za imovinu preduzeća u ovom standardu. Tačka 96. upućuje subjekte na relevantne međunarodne i standarde pojedinačnih zemalja koji se bave imovinom koja ne stvara novčane tokove nezavisno od druge imovine i čini dio više od jedne jedinice koja stvara novac, ali ne doprinosi uslužni potencijal aktivnostima koje ne stvaraju novac.

Postupanje s imovinom koja ne ostvaruje novčane tokove unutar jedinica koje generiraju novčane tokove

BC16. Vjerovatno će postojati određeni broj slučajeva u kojima subjekti javnog sektora drže imovinu koja ne stvara novac koja,

pored aktivnosti koje ne stvaraju novac, doprinosi uslužni potencijal i JSN-ovima. *IPSASB* je razmatrao pristup obračunavanju takve imovine koja ne stvara novac u sklopu JSN-ova. Konkretno, razmatrali su da li je primjereno uvrstiti dio knjigovodstvene vrijednosti imovine koja ne stvara novac, nakon svakog testiranja na umanjenje vrijednosti u skladu sa MRSJS-om 21, u knjigovodstvenu vrijednost JSN-a kada se knjigovodstvena vrijednost JSN-a upoređuje s njegovim nadoknadivim iznosom.

BC17. *IPSASB* je zaključio da dio knjigovodstvene vrijednosti takve imovine koja ne stvara novac treba uključiti u knjigovodstvenu vrijednost JSN-a. Taj dio treba utvrditi srazmjerno uslužnom potencijalu koji takva imovina doprinosi JSN-u. Ako se zanemari imovina koja ne stvara novac, moglo bi se desiti da se podcijeni knjigovodstvena vrijednost JSN-a i propusti priznati gubitke od umanjenja vrijednosti. Ipak, s obzirom da bi se umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac utvrđivalo u skladu s MRSJS-om 21, imovina koja ne stvara novac bi se pripisala njenoj nadoknadioj uslužnoj vrijednosti. Prema tome, na imovinu koja ne stvara novac ne treba primjenjivati nikakav dalji gubitak od umanjenja vrijednosti u vezi sa JSN-om. Svi eventualni gubici od umanjenja vrijednosti se srazmjerno raspoređuju, zasnovano na knjigovodstvenim vrijednostima, na imovinu koja stvara novac u sklopu JSN-a, uz uvažavanje ograničenja iz tačke 92. Taj pristup je odražen u tački 95.

Izmjene MRSJS-a 26 proistekle iz *IASB*-ovog dokumenta „Unapređenja MSFI-jeva“ izdanog 2008. godine

BC18. *IPSASB* je prošao kroz izmjene MRS-a 36 uvrštene u dokument „Unapređenja MSFI-jeva“ koji je *IASB* izdao u maju/svibnju 2008. godine i generalno se složio sa razlozima zbog kojih se *IASB* odlučio izmijeniti taj standard. Zaključili su da ne postoje razlozi svojstveni javnom sektoru da se ne usvoje te izmjene.

Izmjene MRSJS-a 26 proistekle iz drugog dijela „Unapređenja MRSJS-ova iz 2015. godine“ naslovljenog *Pitanja koja su pokrenuli dionici*

BC19. Dionici su ukazali na to da MRSJS-ovi nedosljedno upućuju na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji i grupe za otuđenje. *IPSASB* je zaključio da je MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* primjereno koristiti u odnosu na javni sektor samo u određenim okolnostima i to iz sljedećih razloga:

- (a) prodaju imovine u javnom sektoru neće obavezno biti moguće završiti za godinu dana jer iziskuje odobrenje više različitih nivoa. To dovodi u pitanje relevantnost i dosljednost informacije koje se daju u skladu sa MSFI-jem 5. *IPSASB* je zapazio, naročito, da MSFI 5 ne predviđa amortizaciju dugotrajne imovine namijenjene prodaji i brine ih da bi neamortiziranje imovine na duži period moglo biti neprimjereno.
- (b) značajan dio imovine u javnom sektoru se otuđuje kroz prijenos ili raspodjelu bez naknade ili po simboličnoj naknadi. S obzirom da MSFI 5 uređuje prodaju po fer vrijednosti, u njemu dati zahtjevi u pogledu mjerenja i objavljivanja neće obavezno iznjedriti relevantne informacije u odnosu na te prijenose. Ipak, *IPSASB* priznaje da zahtjevi MSFI-ja 5 u vezi s mjerenjem i objavljivanjem mogu biti primjereni onda kada se prodaja namjerava izvršiti po fer vrijednosti.
- (c) značajan dio prekinutog poslovanja u javnom sektoru su aktivnosti koje su ranije služile za pružanje usluga bez naknade ili po simboličnoj naknadi. S obzirom da se MSFI 5 bavi prekinutim poslovanjima koja su prije otuđenja bila jedinice koje stvaraju novac ili grupe jedinica koje stvaraju novac, odnosno klasificirana kao namijenjena prodaji, u njemu dati zahtjevi u pogledu objavljivanja neće obavezno dati relevantne informacije o prekinutom poslovanju u javnom sektoru. Ipak, *IPSASB* priznaje da zahtjevi MSFI-ja 5 u vezi sa objavljivanjem mogu biti primjereni onda kada je prekinuto poslovanje prethodno predstavljalo bilo jedinice koje stvaraju novac ili jednu ili više grupa jedinica koje stvaraju novac.

Kako su zaključili da bi MSFI 5 bilo primjereno primjenjivati u odnosu na javni sektor samo u određenim okolnostima, *IPSASB* se usaglasio da uklone sva upućivanja MRSJS-ova na međunarodne ili standarde pojedinačnih zemalja koji se bave dugotrajnom imovinom namijenjenom prodaji i prestankom poslovanja. Brinula ih je mogućnost da bi zadržavanje tih upućivanja moglo navesti subjekte da postupaju prema zahtjevima MSFI-ja 5 i u okolnostima kada to nije primjereno. *IPSASB* je konstatirao da MRSJS 3 daje uputstva za odabir računovodstvenih politika za transakcije koje nisu eksplicitno uređene MRSJS-ovima. Ta uputstva će subjektima omogućiti da usvoje računovodstvenu politiku koja je u skladu sa MSFI-jem 5 tamo gdje procijene da je to primjereno.

Izmjene MRSJS-a 26 proistekle iz dokumenta *IPSASB*-a „Primjenjivost MRSJS-ova“ izdanog u aprilu/travnju 2016. godine

BC20. *IPSASB* je u aprilu/travnju 2016. godine izdao dokument pod naslovom „Primjenjivost MRSJS-ova“, kojim se u svim MRSJS-ovima mijenjaju sljedeća upućivanja:

- (a) brišu se uobičajene tačke iz dijela o djelokrugu svakog standarda koji propisuju primjenjivost MRSJS-ova u odnosu na „subjekte javnog sektora koji nisu javna preduzeća“;
- (b) pojam „javna preduzeća“ se zamjenjuje pojmom „komercijalni subjekti javnog sektora“, gdje je to primjereno; i
- (c) vrše se izmjene i dopune tačke 10. *Predgovora međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* tako što se daje pozitivan opis subjekata javnog sektora kojima su namijenjeni MRSJS-ovi.

Razlozi za te izmjene i dopune su objašnjeni u Osnovama za donošenje zaključaka iz MRSJS-a 1.

Izmjene MRSJS-a 26 proistekle iz „Unapređenja MRSJS-ova iz 2019. godine“

BC21. Upućivanjem na "klasu imovine" u tačkama 73A. i 108A. stvorio se utisak da se uputstva odnose samo na imovinu koja se revalorizira obuhvaćenu djelokrugom MRSJS-a 17. Dionici su izrazili zabrinutost da je nematerijalna imovina koja se revalorizira isključena iz primjene tih uputstava. Iz tog razloga, *IPSASB* je usaglasio da pojasni da se navedene tačke odnose i na pojedinačnu imovinu iz djelokruga MRSJS-a 31 *Nematerijalna imovina* i na klase imovine iz djelokruga MRSJS-a 17.

Pokazno stablo odlučivanja

Ovo stablo odlučivanja prati, ali ne čini sastavni dio MRSJS-a 26.

U funkciji pojednostavljivanja i jasnoće, u ovom dijagramu se pretpostavlja da sva imovina koja čini dio jedinice koja stvara novac ujedno doprinosi uslužni potencijal aktivnostima koje ne stvaraju novac. U slučajevima kada imovina uslužni potencijal doprinosi samo jednoj ili više jedinica koje stvaraju novac, ali ne i aktivnostima koje ga ne stvaraju, subjekti se upućuju na relevantne međunarodne, odnosno računovodstvene standarde pojedinačnih zemalja koji uređuju takve okolnosti u skladu sa tačkom 96.

Smjernice za provođenje

Ove smjernice prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 26.

Većina imovine koju drže subjekti javnog sektora je imovina koja ne stvara novac i umanjenje njene vrijednosti treba obračunavati u skladu sa MRSJS-om 21.

U okolnostima kada subjekat javnog sektora drži imovinu s ciljem stvaranja komercijalnog povrata, treba se pridržavati odredbi ovog standarda. Većina imovine koja stvara novac proističe iz poslovnih aktivnosti komercijalnih subjekata javnog sektora. Primjer toga bi bila jedinica koja proizvodi sjeme kojom se upravlja na komercijalnoj osnovi i koja je dio subjekta za istraživanja u poljoprivredi.

Za potrebe svih ovih primjera, subjekat javnog sektora se bavi komercijalnim djelatnostima.

Određivanje jedinica koje stvaraju novac

Svrha ovog primjera je da se:

- (a) *pokaže na koji način se određuju jedinice koje stvaraju novac u različitim situacijama; i*
- (b) *istaknu određeni faktori koje bi subjekat mogao uzeti u obzir pri određivanju jedinice koja stvara novac kojoj pripada neka imovina.*

A – Smanjenje potražnje u vezi sa jedinicom koju čini samo jedan proizvod

Historijat

IG1. Vlada je vlasnik elektroprivrednog preduzeća. Elektroprivreda ima jedno postrojenje za proizvodnju električne energije sa dva turbinska agregata. U tekućem periodu je došlo do zatvaranja velikog proizvodnog postrojenja na datom području i potražnja za električnom energijom se značajno smanjila. U odgovoru na to, vlada je odlučila isključiti jedan od agregata.

Analiza

IG2. Pojedinačni turbinski agregati, sami po sebi, ne stvaraju novčane tokove. Prema tome, jedinica koja stvara novac koju treba koristiti kod utvrđivanja umanjenja vrijednosti je cijelo postrojenje za proizvodnju električne energije.

B – Jedinica vlade za teretni avio prijevoz iznajmljuje avion

Historijat

IG3. „M“ je jedinica subjekta vlasti za teretni avio prijevoz. Ona upravlja s tri aviona, pistom i nekoliko hangara i drugih objekata, uključujući radionicu i prostorije za natanje goriva. Zbog pada potražnje za njenim uslugama, „M“ iznajmljuje jedan od svojih aviona subjektu iz privatnog sektora na period od pet (5) godina. Prema uslovima ugovora o najmu, „M“ je dužna dopustiti najmoprimcu da koristi njenu pistu i nadležna je za održavanje iznajmljenog aviona.

Analiza

IG4. Zbog uslova najma, na iznajmljeni avion se ne smije gledati kao na sposoban da stvara novčane tokove najvećim dijelom nezavisno od novčanih tokova „M“ kao cjeline. Prema tome, jedinica koja stvara novac kojoj pripada avion je vjerovatno cijeli „M“.

C – Postrojenje za presovanje u subjektu za odlaganje otpada

Historijat

IG5. Općina upravlja subjektom za odlaganje otpada u čijem vlasništvu je i postrojenje za presovanje koje pomaže njegove aktivnosti odlaganja otpada. Postrojenje za presovanje bi se moglo prodati isključivo kao otpad i ne stvara novčane prilive koji su najvećim dijelom nezavisni od novčanih priliva od druge imovine tog subjekta.

Analiza

IG6. Nije moguće procijeniti nadoknadiivi iznos postrojenja za presovanje jer se ne može utvrditi njegova upotrebna vrijednost, koja se vjerovatno razlikuje od njegove vrijednosti kao otpada. U skladu s tim, subjekat nadoknadiivi iznos jedinice koja stvara novac kojoj pripada postrojenje za presovanje, to jeste, subjekta za odlaganje otpada procjenjuje za subjekat kao cjelinu.

D – Linije preduzeća za autobuski prijevoz

Historijat

IG7. Javno preduzeće za autobuski prijevoz pruža usluge prema ugovoru s općinom koji uređuje minimalnu pokrivenost pet (5) zasebnih linija. Imovinu namijenjenu svakoj liniji i novčane tokove od svake linije je moguće zasebno odrediti. Jedna (1) od linija posluje sa značajnim gubitkom.

Analiza

IG8. S obzirom da subjekat ne može obustaviti samo jednu od linija, najniži nivo odredivih novčanih tokova koji su najvećim dijelom nezavisni od novčanih tokova od druge imovine ili grupa imovine su novčani tokovi koje pet linija stvaraju skupa. Jedinica koja stvara novac je preduzeće za autobuski prijevoz kao cjelina.

Izračunavanje upotrebne vrijednosti i priznavanje gubitka od umanjenja vrijednosti

Historijati i izračunavanje upotrebne vrijednosti

- IG9. Na početku 20X0. godine, Vlada R, posredstvom svog Ministarstva energetike, je pokrenula termoelektranu čija izgradnja je koštala dvije stotine i pedeset (250) miliona n.j.
- IG10. Početkom 20X4. godine, u rad je puštena termoelektrana koju je izgradilo konkurentno društvo, što je dovelo do smanjenja prihoda od termoelektrane Vlade R. Smanjenje prihoda su uzrokovali kako proizvodnja manjih količina električne energije od očekivanih tako i niže cijene električne energije i rezervni kapaciteti od očekivanih.
- IG11. Pad prihoda dokazuje da su ekonomski učinci imovine slabiji od očekivanih i, prema tome, Vlada R mora utvrditi nadoknadivi iznos te imovine.
- IG12. Vlada R koristi pravolinijsku deprecijaciju tokom dvadesetogodišnjeg vijeka trajanja termoelektrane i ne predviđa nikakvu rezidualnu vrijednost.
- IG13. Nije moguće utvrditi fer vrijednost umanjenju za troškove prodaje termoelektrane. Prema tome, nadoknadivost se može utvrditi isključivo kroz izračunavanje upotrebne vrijednosti. U cilju utvrđivanja upotrebne vrijednosti termoelektrane (vidjeti Tabelu 1), Vlada R:
- (a) izrađuje predviđanja novčanih tokova zasnovano na posljednjim finansijskim budžetima/predviđanjima za narednih pet godina (od 20X5. do 20X9. godine) koje je uprava usvojila;
 - (b) procjenjuje naredne novčane tokove (za godine od 20Y0. do 20Y9.) na osnovu padajućih stopa rasta od -6 do -3 posto godišnje; i
 - (c) odabire diskontnu stopu od 6 posto, što je stopa koja odražava tekuće tržišne procjene vremenske vrijednosti novca i rizike svojstvene termoelektrani Vlade R.

Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja vrijednosti

- IG14. Nadoknadivi iznos termoelektrane Vlade R je 121,1 milion n.j.
- IG15. Vlada R vrši poređenje nadoknadivog iznosa termoelektrane s njenom knjigovodstvenom vrijednošću (vidjeti Tabelu 2).
- IG16. S obzirom da knjigovodstvena vrijednost prelazi nadoknadivi iznos za 78,9 miliona n.j., gubitak od umanjenja vrijednosti od 78,9 miliona n.j. se odmah priznaje u suficitu ili deficitu.

Tabela 1: Izračunavanje upotrebne vrijednosti termoelektrane Vlade R s krajem 20X4. godine

Godina	Dugoročne stope rasta	Budući novčani tokovi	Faktor sadašnje vrijednosti po diskontnoj stopi od 6% [§]	Diskontirani budući novčani tokovi (u mil. n.j.)
20X5. (n=1)		16,8 *	0,94340	15,8
20X6.		14,4 *	0,89000	12,8
20X7.		14,2 *	0,83962	11,9
20X8.		14,1 *	0,79209	11,2
20X9.		13,9 *	0,74726	10,4
20Y0.	(6%)	13,1 †	0,70496	9,2
20Y1.	(6%)	12,3 †	0,66506	8,2
20Y2.	(6%)	11,6 †	0,62741	7,3
20Y3.	(5%)	11,0 †	0,59190	6,5
20Y4.	(5%)	10,5 †	0,55839	5,9

20Y5.	(5%)	10,0 [†]	0,52679	5,3
20Y6.	(4%)	9,6 [†]	0,49697	4,8
20Y7.	(4%)	9,2 [†]	0,46884	4,3
20Y8.	(3%)	8,9 [†]	0,44230	3,9
20Y9.	(3%)	8,6 [†]	0,41727	3,6
Upotrebnost vrijednost				121,1
* Zasnovano na najboljoj procjeni projekcija neto novčanih tokova uprave.				
[†] Zasnovano na ekstrapolaciji iz novčanih tokova za prethodnu godinu pomoću padajućih stopa rasta.				
[§] Faktor sadašnje vrijednosti se izračunava prema formuli $k=1/(1+a)^n$, pri čemu je a diskontna stopa a n diskontiranje za period.				

Tabela 2: Izračunavanje gubitka od umanjenja vrijednosti termoelektrane Vlade R na početku 20X5. godine

Početak 20X5. godine	Ukupno n.j. (u mil.)
Historijski trošak	250,0
Akumulirana deprecijacija (20X4.)	(50,0)
Knjigovodstvena vrijednost	200,0
Knjigovodstvena vrijednost nakon gubitka od umanjenja vrijednosti	121,1
Gubitak od umanjenja vrijednosti	(78,9)

Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti

Ovaj primjer se oslanja na podatke za Vladu R kako su dani u tačkama od IG9. do IG16., uz dodatne informacije dane u samom primjeru. U primjeru se zanemariju učinci oporezivanja.

Historijat

IG17. Do 20X6. godine, neka od konkurentskih društava su zatvorila svoje termoelektrane, što je značilo manje negativne posljedice po prihode Vlade R na kraju 2004. godine nego što se predviđalo. Ta pozitivna promjena nalaže Vladi da izvrši ponovnu procjenu nadoknadivog iznosa termoelektrane.

IG18. Izračunavanja slična onima danim u primjeru br. 2 su dala nadoknadivi iznos termoelektrane od 157,7 miliona n.j.

Storniranje gubitka od umanjenja vrijednosti

IG19. Vlada R vrši poređenje nadoknadivog iznosa sa neto knjigovodstvenom vrijednošću termoelektrane i stornira dio gubitka od umanjenja vrijednosti koji je prethodno priznat u primjeru br. 2.

Imovina koja ne stvara novac koja doprinosi jedinici koja ga stvara

Historijat

IG20. Državna bolnica posjeduje i upravlja uređajem za magnetnu rezonancu koji primarno koriste odjeljenja za pacijente koji ne plaćaju naknadu. Ipak, dvadeset (20) posto njegove upotrebe otpada na pacijente koji plaćaju naknadu. Ti pacijenti su smješteni i liječe se u zasebnoj zgradi u kojoj se nalaze smještajni kapaciteti, operativna sala i više stavki kapitalne opreme koji se svi koriste isključivo za pacijente koji plaćaju naknadu. Na dan 31.12.20X6. godine, knjigovodstvena vrijednost te zgrade i kapitalne opreme je iznosila 30.000 n.j. Nije moguće procijeniti nadoknadivi iznos zgrade i stavki kapitalne opreme na pojedinačnoj osnovi pa se, prema tome, oni smatraju jedinstvenom jedinicom koja stvara novac. Na dan 01.01.20X6. godine, knjigovodstvena vrijednost uređaja za magnetnu rezonancu je iznosila 3.000 n.j. Deprecijacijski trošak od 600 n.j. za taj uređaj je priznat 31.12.20X6. godine. S obzirom na značajne tehnološke pomake u predmetnoj oblasti, uređaj za magnetnu rezonancu je testiran na umanjenje vrijednosti 31.12.20X6. godine i utvrđen je gubitak po toj osnovi od 400 n.j. pa je knjigovodstvena vrijednost uređaja sa 31.12.20X6. godine iznosila 2.000 n.j.

Utvrđivanje nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac

IG21. Tokom godine je došlo do značajnog smanjenja broja pacijenata koji plaćaju naknade u bolnici. Iz tog razloga, JSN je testirana na umanjenje vrijednosti. Nadoknadivi iznos JSN-a, zasnovan na njenoj upotrebnoj vrijednosti, se procjenjuje na 27.400 n.j. Dvadeset (20) posto izmijenjene knjigovodstvene vrijednosti uređaja za magnetsku rezonancu (400 n.j.) je raspoređeno u knjigovodstvenu vrijednost JSN-a prije utvrđivanja gubitka od umanjenja vrijednosti (3.000 n.j.). Gubitak od umanjenja vrijednost se raspoređuje na zgradu i kapitalnu opremu srazmjerno njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti. Na uređaj za magnetnu rezonancu se ne raspoređuje bilo kakav dodatni gubitak od umanjenja vrijednosti jer je gubitak od umanjenja vrijednosti već utvrđen u skladu sa zahtjevima MRSJS-a 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac*.

Uvrštavanje priznatih obaveza u izračunavanje nadoknadivog iznosa jedinice koja stvara novac

Historijat

IG22. Općina upravlja javnom deponijom i dužna je vratiti područje u prvobitno stanje nakon završetka poslovanja. Trošak vraćanja područja u prvobitno stanje uključuje zamjenu površinskoj sloja tla, koji je morao biti uklonjen prije pokretanja djelatnosti odlaganja otpada. Rezerviranje za troškove zamjene površinskog sloja tla je priznato odmah po uklanjanju tog sloja. Rezervirani iznos je priznat kao dio troška deponije i amortizira se tokom njenog korisnog vijeka. Knjigovodstvena vrijednost rezerviranja za troškove vraćanja područja u prvobitno stanje iznosi 500 n.j., što je jednako sadašnjoj vrijednosti tih troškova.

Testiranje na umanjenje vrijednosti

IG23. Općina testira deponiju na umanjenje vrijednosti. Jedinica koja stvara novac je deponija u svojoj cijelosti. Vlasti su primile više ponuda za kupovinu deponije po cijeni od oko 800 n.j. Ta cijena odražava činjenicu da bi kupac preuzeo obavezu obnavljanja površinskog sloja tla. Troškovi otuđenja za deponiju su zanemarivi. Njena upotrebna vrijednost je oko 1.200 n.j., bez troškova vraćanja područja u prvobitno stanje. Knjigovodstvena vrijednost deponije je 1.000 n.j.

IG24. Fer vrijednost jedinice koja stvara novac umanjena za troškove prodaje je 800 n.j. Taj iznos uključuje troškove vraćanja područja u prvobitno stanje koji su već rezervirani. Iz tog razloga, upotrebna vrijednost jedinice koja stvara novac se utvrđuje nakon razmatranja troškova vraćanja područja u prvobitno stanje i procjenjuje se da iznosi 700 n.j. (1.200 n.j. minus 500 n.j.). Knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac je 500 n.j., što je knjigovodstvena vrijednost deponije (1.000 n.j.) umanjena za knjigovodstvenu vrijednost rezerviranja za troškove vraćanja područja u prvobitno stanje (500 n.j.). Prema tome, nadoknadivi iznos jedinice koja stvara novac prelazi njenu knjigovodstvenu vrijednost.

Uvrštavanje goodwilla u knjigovodstvenu vrijednost poslovanja po otuđenju

Historijat

IG24A. Općina proda za 100 n.j. poslovanje koje je dio jedinice koja stvara novac u koju je raspoređen *goodwill*. *Goodwill* raspoređen u jedinicu se ne može odrediti niti povezati sa nekom grupom imovine na nivou nižem od jedinice, osim proizvoljno. Nadoknadivi iznos zadržanog dijela jedinice koja stvara novac je 300 n.j.

Način obračunavanja

IG24B. S obzirom da se *goodwill* raspoređen u jedinicu koja stvara novac ne može neproizvoljno odrediti niti povezati sa grupom imovine na nivou nižem od te jedinice, *goodwill* povezan s otuđenim poslovanjem se mjeri na osnovu relativnih vrijednosti otuđenog poslovanja i zadržanog dijela jedinice. U skladu s tim, dvadeset i pet (25) posto *goodwill*a raspoređenog u jedinicu koja stvara novac se uvrštava u knjigovodstvenu vrijednost prodanog poslovanja.

Preraspoređivanje *goodwill*a kod restrukturiranja jedinice koja stvara novac

Historijat

IG24C. *Goodwill* je prethodno raspoređen na jedinicu koja stvara novac A. Taj *goodwill* se ne može odrediti niti povezati sa grupom imovine na nivou nižem od jedinice A, osim proizvoljno. A će biti podijeljena i integrirana u tri druge jedinice koje stvaraju novac, tačnije B, C i D.

Način obračunavanja

IG24D. S obzirom da se *goodwill* raspoređen u jedinicu A ne može neproizvoljno odrediti niti povezati sa grupom imovine na nivou nižem od te jedinice, on se raspoređuje u jedinice B, C i D na osnovu relativnih vrijednosti ta tri dijela jedinice A prije nego se ti dijelovi integriraju sa B, C i D.

Obračunavanje pojedinačne imovine u okviru jedinice koja stvara novac zavisi od toga da li je moguće utvrditi nadoknadivi iznos

Historijat

IG25. Spremnik za vodu u postrojenju za pročišćavanje vode je pretrpio fizičko oštećenje, ali još uvijek radi mada ne jednako dobro kao prije oštećenja. Fer vrijednost spremnika umanjena za troškove prodaje je manja od njegove knjigovodstvene vrijednosti. Spremnik ne stvara nezavisne novčane prilive. Najmanja određiva grupa imovine koja uključuje spremnik i stvara novčane prilive koji su najvećim dijelom nezavisni od novčanih priliva od druge imovine je postrojenje kojem pripada spremnik. Nadoknadivi iznos postrojenja pokazuje da vrijednost postrojenja kao cjeline nije umanjena.

Nadoknadivi iznos spremnika nije moguće utvrditi

IG26. Prva pretpostavka: Budžeti/predviđanja koje je uprava odobrila odražavaju da uprava nije preuzela obavezu da zamijeni spremnik.

IG27. Nadoknadivi iznos spremnika samog po sebi nije moguće procijeniti jer se njegova upotrebna vrijednost:

- (a) može razlikovati od njegove fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje; i
- (b) može utvrditi samo za jedinicu koja stvara novac kojoj spremnik pripada (postrojenje za pročišćavanje vode).

Vrijednost postrojenja nije umanjena pa se, prema tome, za spremnik ne priznaje nikakav gubitak od umanjenja vrijednosti. Ipak, može se pokazati neophodnim da subjekat ponovo procijeni period ili metodu deprecijacije za spremnik. Možda je potrebno koristiti kraći period ili bržu metodu deprecijacije da bi se odrazio očekivani preostali korisni vijek spremnika ili dinamika kojom se očekuje da subjekat koristi ekonomske koristi.

Nadoknadivi iznos spremnika je moguće utvrditi

IG28. Druga pretpostavka: Budžeti/predviđanja koje je odobrila uprava odražavaju da je prihvatila obavezu zamijeniti spremnik i prodati ga u doglednoj budućnosti. Za novčane tokove od kontinuiranog korištenja spremnika do njegovog otuđenja se procjenjuje da su zanemarivi.

IG29. Procjenjuje se da je upotrebna vrijednost spremnika približna njegovoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. U skladu s tim, nadoknadivi iznos spremnika je moguće utvrditi i ne razmatra se jedinica koja stvara novac kojoj on pripada (to jeste, proizvodna linija). S obzirom da je fer vrijednost spremnika umanjena za troškove prodaje niža od njegove knjigovodstvene vrijednosti, priznaje se gubitak od umanjenja vrijednosti za spremnik.

Poređenje s MRS-om 36

MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac* bavi se umanjnjem vrijednosti imovine koja stvara novac u javnom sektoru i obuhvata i izmjene i dopune MRS-a 36 (izdanje iz 2004.) *Umanjenje vrijednosti imovine* izvršene kroz dokument „Unapređenja MSFI-jeva“ izdan u maju/svibnju 2008. godine. U nastavku teksta su date glavne razlike između MRSJS-a 26 i MRS-a 36.

- MRSJS 26 se ne primjenjuje na imovinu koja stvara novac koja se knjiži po revaloriziranim iznosima na datum izvještavanja prema revalorizacijskom modelu iz MRSJS-a 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*. MRS 36 iz svog djelokruga ne isključuje nekretnine, postrojenja i opremu koji stvaraju novac i koji se knjiže po revaloriziranim iznosima na datum izvještavanja.
- MRSJS 26 se ne primjenjuje na nematerijalnu imovinu koja se redovno revalorizira na fer vrijednost. MRS 36 iz svog djelokruga ne isključuje nematerijalnu imovinu koja se redovno revalorizira na fer vrijednost.
- MRSJS 26 daje definiciju imovine koja stvara novac i dodatne napomene za razdvajanje imovine koja stvara novac od one koja ga ne stvara.
- Definicija jedinice koja stvara novac u MRSJS-u 26 je preinačeno izdanje te definicije iz MRS-a 36.
- MRSJS 26 ne daje definiciju imovine preduzeća niti uređuje zahtjeve za takvu imovinu. MRS 36 sadrži definiciju imovine preduzeća i zahtjeve i uputstva za postupanje s istom.
- MRSJS 26 ne tretira činjenicu da knjigovodstvena vrijednost neto imovine subjekta prelazi tržišnu kapitalizaciju subjekta kao naznaku umanjenja vrijednosti. Činjenica da knjigovodstvena vrijednost neto imovine prelazi tržišnu kapitalizaciju subjekta se u MRS-u 36 tretira kao dio minimalnog skupa naznaka umanjenja vrijednosti.
- U MRSJS-u 26, prinudna prodaja ne odražava fer vrijednost umanjenju za troškove prodaje. U MRS-u 36, prinudna prodaja odražava fer vrijednost umanjenju za troškove prodaje u uslovima kada je uprava primorana na trenutnu prodaju.
- MRSJS 26 daje zahtjeve i uputstva za obračunavanje imovine koja ne stvara novac koja doprinosi jedinicama koje ga stvaraju, kao i aktivnostima koje ne stvaraju novac. MRS 36 ne obrađuje imovinu koja ne stvara novac koja doprinosi jedinicama koje ga stvaraju, odnosno aktivnostima koje ne stvaraju novac.
- MRSJS 26 daje zahtjeve i uputstva o preraspoređivanju imovine iz imovine koja stvara novac u imovinu koja ga ne stvara i obrnuto. Taj standard također nalaže subjektima da objave kriterije ustanovljene za potrebe razlikovanja imovine koja stvara novac od imovine koja ga ne stvara. U MRS-u 36 nema tome jednakih zahtjeva.
- MRSJS 26 u određenim slučajevima koristi drugačiju terminologiju od MRS-a 36. Najznačajniji primjer toga je upotreba pojmova „prihod“ i „izvještaj o financijskim rezultatima“, čiji ekvivalenti u MRS-u 36 su „dohodak“ i „bilans uspjeha“.

¹ Pouzdane informacije su nepristrasne informacije bez značajnih grešaka na koje se korisnici mogu osloniti da im pruže vjeran prikaz onoga što im je namjera da prikažu, odnosno što se može razumno očekivati da prikažu. U tački BC16. MRSJS-a 1 se obrađuje prijelazni pristup objašnjavanju pouzdanosti.

² U ovom i drugim primjerima novčani iznosi su izraženi u novčanim jedinicama (skr. n.j.).

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 26 Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac, 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 26 Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac, 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 26 Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 26 Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 26 Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 26, Impairment of Cash-Generating 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