

MRS 36  
UMANJENJE VRIJEDNOSTI IMOVINE

Dr Tanja Lakovic  
2020

# Ishodi učenja

- Objasniti zašto dolazi do umanjenja vrijednosti sredstava i koja su sredstva predmet testiranja na umanjenje vrijednosti
- Naučiti šta je jedinica koja generiše gotovinu
- Identifikovati interne i eksterne faktore koji dovode do umanjenja vrijednosti
- Razumijeti način utvrđivanja nadoknadive vrijednost
- Razumijeti postupak utvrđivanja i računovodstvenog evidentiranja umanjenja vrijednosti
- Razumijeti koji je osnovni princip ugrađen u MRS 36

# Osnovna pitanja koja razmatra MRS 36 odnose se na:

- **Način identifikovanja** rashoda po umanjenju vrijednosti;
- **Utvrđivanje nadoknadive vrijednosti** i
- **Računovodstveno evidentiranje** umanjenja vrijednosti i
- **Objelodanjivanja** o umanjenju vrijednosti.

# CILJ PRIMJENE MRS 36:

- ✿ Eliminisanje potencijalnih gubitaka iz bilansnih pozicija sredstava. ✿

Opšti princip: princip opreznosti

# Koja sredstva su predmet testa obezvrjeđenja ili umanjenja vrijednosti?

## MRS 36

Ne primjenjuje se na:

- Zalihe (MRS2)
- Finansijska sredstva (MSFI 9)
- Ugovor o izgradnji (MRS 11)
- Investiciona imovina vr. Po fer vrijednosti ( MRS 40)
- Ugovor o osiguranju (MSFI 4)
- Stalna sredstva namijenjena prodaji (MSFI 5)

Primjenjuje se na:

- *Nekretnine, postrojenja i opremu (MRS 16)*
- *Nematerijalna imovina (MRS 38)*
- *Investiciona imovina vr. po trošku nabavke (MRS 40)*
- *Goodwill*

## Jedinica koja stvara novčana sredstva je

- najmanja grupa sredstava koja se može identifikovati
- stvara novčane tokove (prilive i odlive) iz kontinuirane upotrebe sredstava
- novčani prilivi nastaju nezavisno (u velikoj mjeri) od novčanih priliva koje stvaraju druga sredstva ili grupa sredstava

Jedinicu za stvaranje gotovine treba dosljedno identifikovati iz perioda u period.

## Odredite jedinicu koja generiše gotovinu:

- A) Rudnik ima sopstvenu prugu za prevoz sirovina. Ova pruga se može prodati kao staro gvožđe i ona ne generiše prilive gotovine koji su velikim dijelom nezavisni od priliva gotovine drugih sredstava rudnika. Da li se pruga može smatrati kao jedinica koja generiše gotovinu? *\_pruga ne generiše gotovinu, kao jedinica koja stvara gotovinu je rudnik*
- B) Prodavnica X je dio lanca prodavnica koje su u vlasništvu M.M. Određivanje cijena, marketing i upravljanje ljudskim resursima (osim zapošljavanje prodavaca) je nadležnost vlasnika. Vlasnik M.M. ima još 5 prodavnica u istom gradu i 20 u ostalim gradovima Crne Gore. Da li je prodavnica X jedinica koja generiše gotovinu? \_\_\_\_\_
- C) Kompanija X vrši test umanjenja za materijalnu imovinu koja se nalazi u okviru njihove fabrike. U okviru ove fabrike jedan dio vrši proizvodnju koji se onda transportuje u drugi dio koji vrši pakovanje ovih proizvoda i slanje kranjem korisniku. Da li kompanija treba ove dvije cijeline u okviru ove fabrike da posmatra kao jedinice koje generišu novac? \_\_\_\_\_

Kada su sredstva predmet umanjenja  
(obezvrijeđenja) vrijednosti?

*Kada kompanija nije u mogućnosti  
da nadoknadi sadašnju vrijednost  
sredstva niti njegovom upotrebom  
niti njegovom prodajom.*



Postojanje indikacije o umanjenju vrijednosti sredstva  
provjerava se na osnovu :

- Eksternih izvora informacija
- Internih izvora informacija

## Eksterni izvori informacija umanjenja vrijednosti su:

- Pad tržišne vrijednosti sredstva u toku perioda je **veći** nego što se očekivalo uslijed protoka vremena ili uobičajene upotrebe;
- Značajne promjene tehnoloških, tržišnih, ekonomskih ili zakonskih uslova poslovanja, koje **negativno** utiču na angažovanje sredstava i rezultat poslovanja;
- **Povećanje** kamatnih stopa, što dovodi do povećanja diskontne stope koja se koristi prilikom procjenjivanja vrijednosti sredstva u upotrebi;
- Knjigovodstvena vrijednost neto imovine **veća** od njene tržišne kapitalizacije (tržišna cijena akcija \*ukupni broj emitovanih akcija);

# Interni pokazatelji umanjenja vrijednosti su:

- Dokazi o zastarelosti ili fizičkom oštećenju sredstva;
- Dokazi (interni izvještaji) koji ukazuju na to da su ekonomski efekti sredstva lošiji ili će biti lošiji od očekivanih;
- Nastanak/očekivanje značajnih promjena u načinu upotrebe imovine.

U kojim slučajevima postoje indikatori za umanjenje vrijednosti imovine?

- magacin koji se ne koristi, a nije donijeta odluka o rashodovanju
- mašina koja je pretrpila značajna oštećenja zbog greške u napajanju struje
- uprava najavila mogućnost gašenja proizvodnih linija za izradu kožnih tašni i novčanika, jer ne postoji planirana potražnja
- tržišna vrijednost sredstva značajno porasla u toku perioda

# Test umanjenja:

Nadoknadiva <=> Knjigovodstvena

veća

**Fer vrijednost sredstva umanjena za troškove prodaje (Neto prodajna vrijednost)**

**Upotrebna vrijednost**

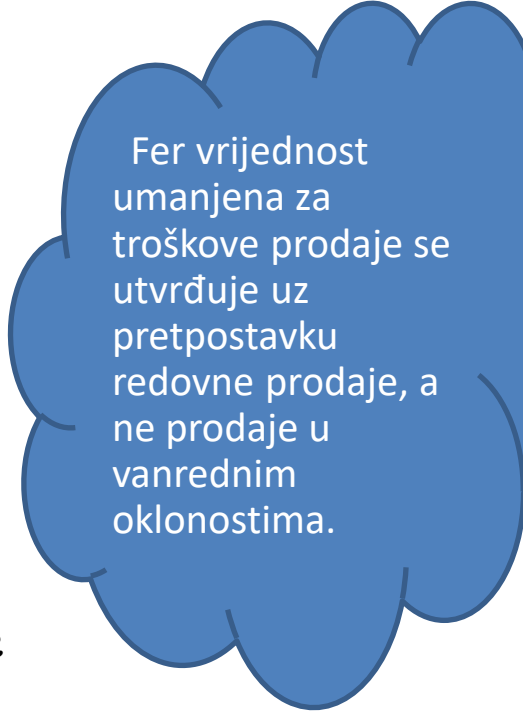
**Napomena:** Ako bilo koji od ovih iznosa prevazilazi iznos po kome se sredstvo iskazuje (knjigovodstvena vrijednost) onda to sredstvo **nema umanjenju vrijednost** i nije potrebno utvrđivanje drugih iznosa.

# Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje

je iznos koji se može dobiti prodajom sredstva u nezavisnoj transakciji između voljnih i obavještenih strana, umanjen za troškove prodaje (neto prodajna cijena).

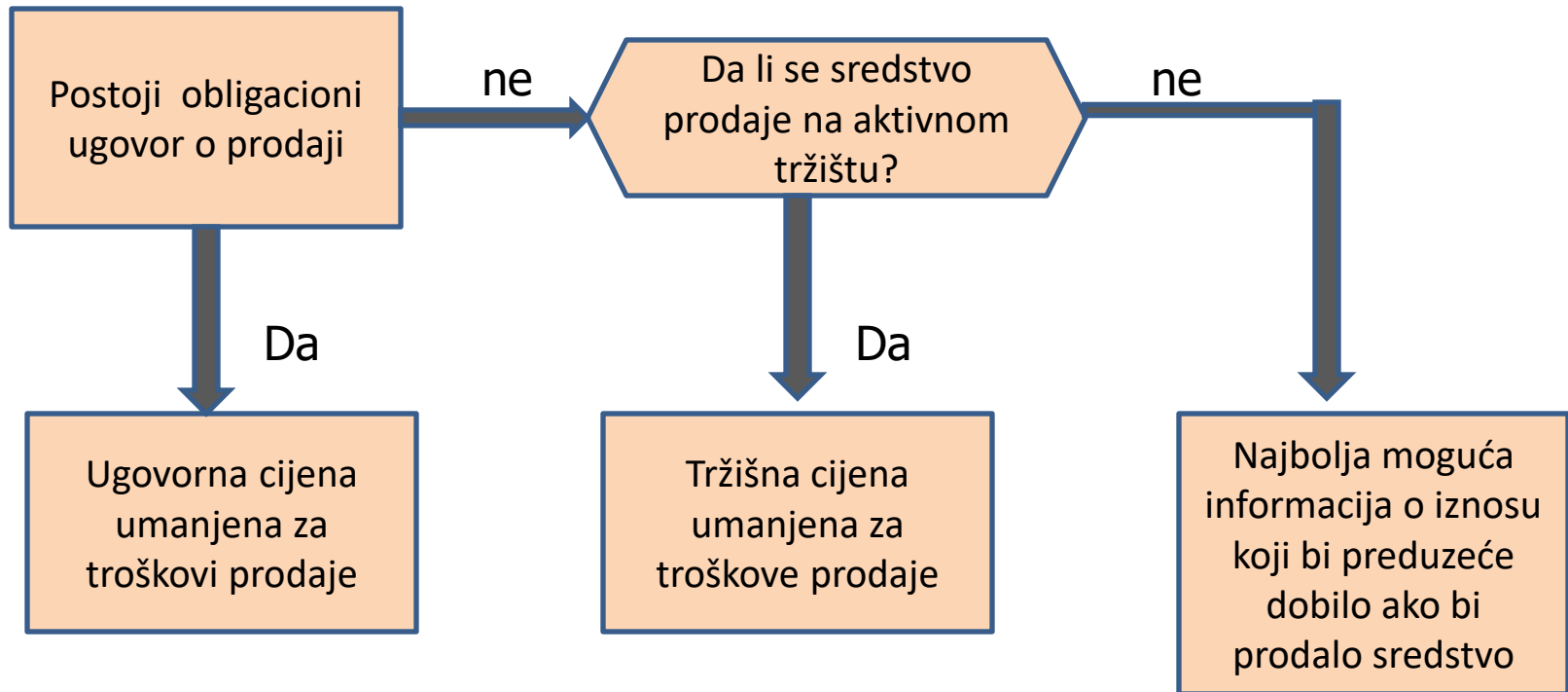
## Primjer troškova prodaje:

- Zakonski propisani troškovi
- Administrativne takse i slične transakcione takse
- *Troškovi uklanjanja sredstva*
- Troškovi dovođenja sredstva u stanje u kome se može prodati.



Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje se utvrđuje uz pretpostavku redovne prodaje, a ne prodaje u vanrednim okolnostima.

# Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ili Neto prodajna cijena



# Upotrebna vrijednost

To je sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova koji proizilaze iz upotrebe date imovine i njegove prodaje.  $SV = BV * DF$

Kalkulacija upotrebne vrijednosti jednog sredstva treba da odražava sljedeće elemente:

- a) Procjenu *budućih novčanih tokova koje entitet očekuje da će dobiti od sredstva;*
- b) očekivanja mogućih variranja vrijednosti ili dinamike tih budućih novčanih tokova;
- c) Vremensku vrijednost novca, prikazanu putem tekuće bezrizične tržišne kamatne stope
- d) cijenu neizvjesnosti svojstvene sredstvu
- e) druge faktore, kao što su nelikvidnost

DF = diskontni faktor  
DS= diskontna stopa=14%  
n= godine

$$DF = 1 / (1 + DS)^n$$



# Primjer za izračunavanje upotrebne vrijednosti

- Preduzeće Alfa je pogon koji proizvodi dijelove za motore koji predstavljaju jedinicu koja generiše gotovinu.
- Na dan 31.12. knjigovodstvena vrijednost je 160.000
- Rezidualna vrijednost sredstva na kraju korisnog vijeka trajanja iznosi 40.000€

## Primjer izračunvanja upotrebne vrijednosti:

Godina	Priliv	Odliv	Neto novčani tok	Diskontna stopa od 8%	Upotrebna vrijednost
2012	86.000	48.000	38.000	0.9529	35.184
2013	84.000	50.000	34.000	0.8573	29.148
2014	75.000	45.000	30.000	0.7938	26.814
2015	70.000	42.000	28.000	0.7350	20.580
2016	60.000	36.000	24.000	0.6805	13.332
Rezidualna vrijednost	40.000		40.000	0.6805	27.220
Ukupno	415.000	221.000			<b>152.278</b>

# Dinamika testiranja sredstava po osnovu obezvrjeđenja

1. **Na svaki datum bilansa stanja** preduzeće treba da procijeni da li postoje naznaka da je vrijednost nekog sredstava umanjena;
2. **Jednom godišnje** sprovođenje testa, a najkasnije prije sastavljanja fin.izvj., nezavisno od toga da li su uočeni navedeni pokazatelji

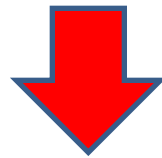
(za nematerijalnu imovinu sa neograničenim korisnim vijekom trajanja ili nematerijalnu imovinu koja još nije u upotrebi i gudvil stečen u nekoj poslovnoj kombinaciji )

# IDENTIFIKOVANJE SREDSTAVA ČIJA JE VRIJEDNOST UMANJENA

Nadoknadiva  
vrijednost

<

Knjigovodstvena  
vrijednost



Revalorizacione rezerve (D)

i /ili

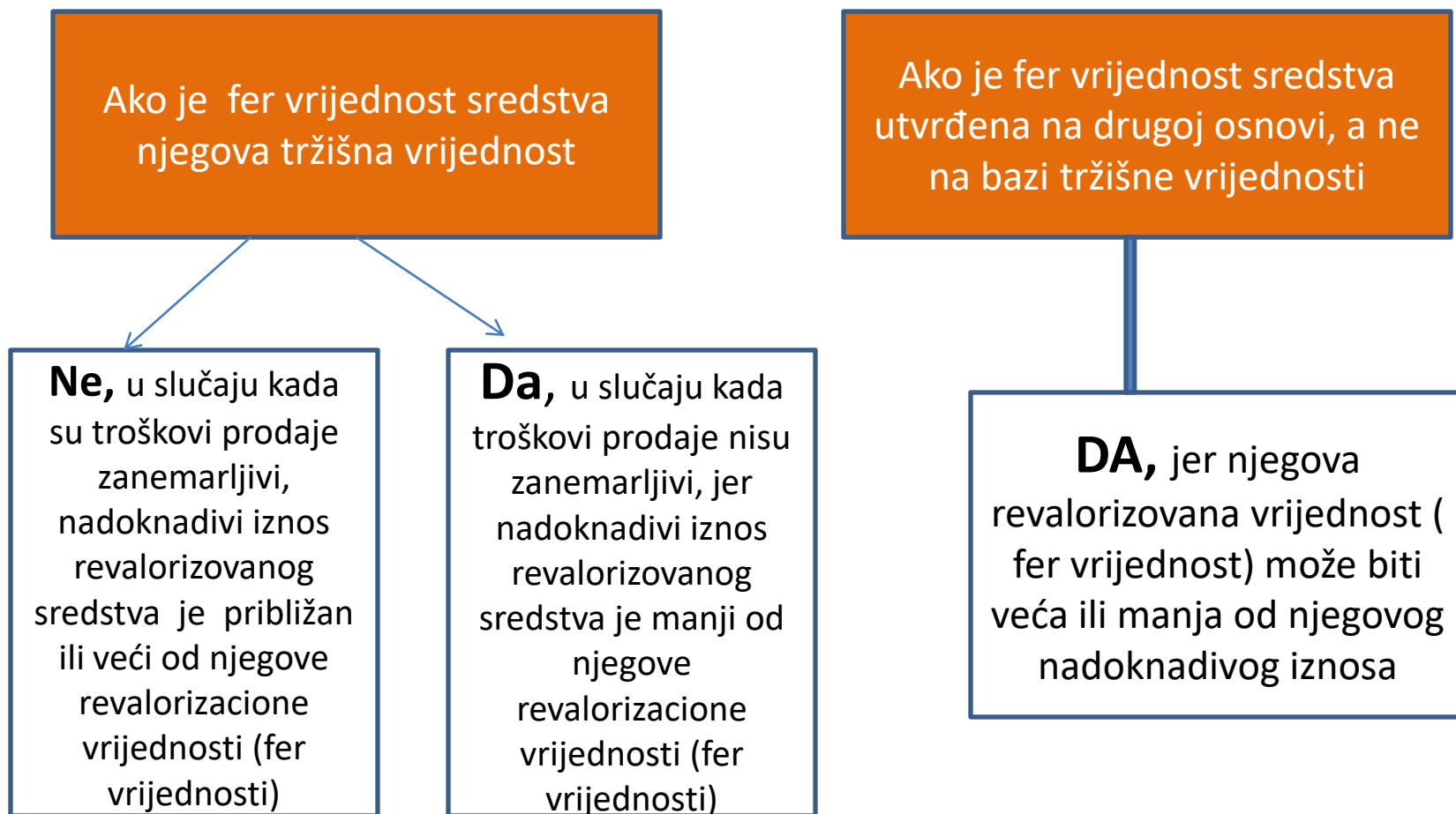
Rashodi po osnovu obezvrijeđenja vrijednosti (D)

Ispravka vrijednosti imovine (P)

**Amortizacija za sredstvo kod kojeg je utvrđen gubitak zbog umanjena vrijednosti mora biti prilagođena revidiranom iznosu po kome se to sredstvo iskazuje;**

# Da li revalorizovano sredstvo ima umanjenju vrijednost prema MRS 36?

Zависи od osnove na kojoj je utvrđena fer vrijednost:



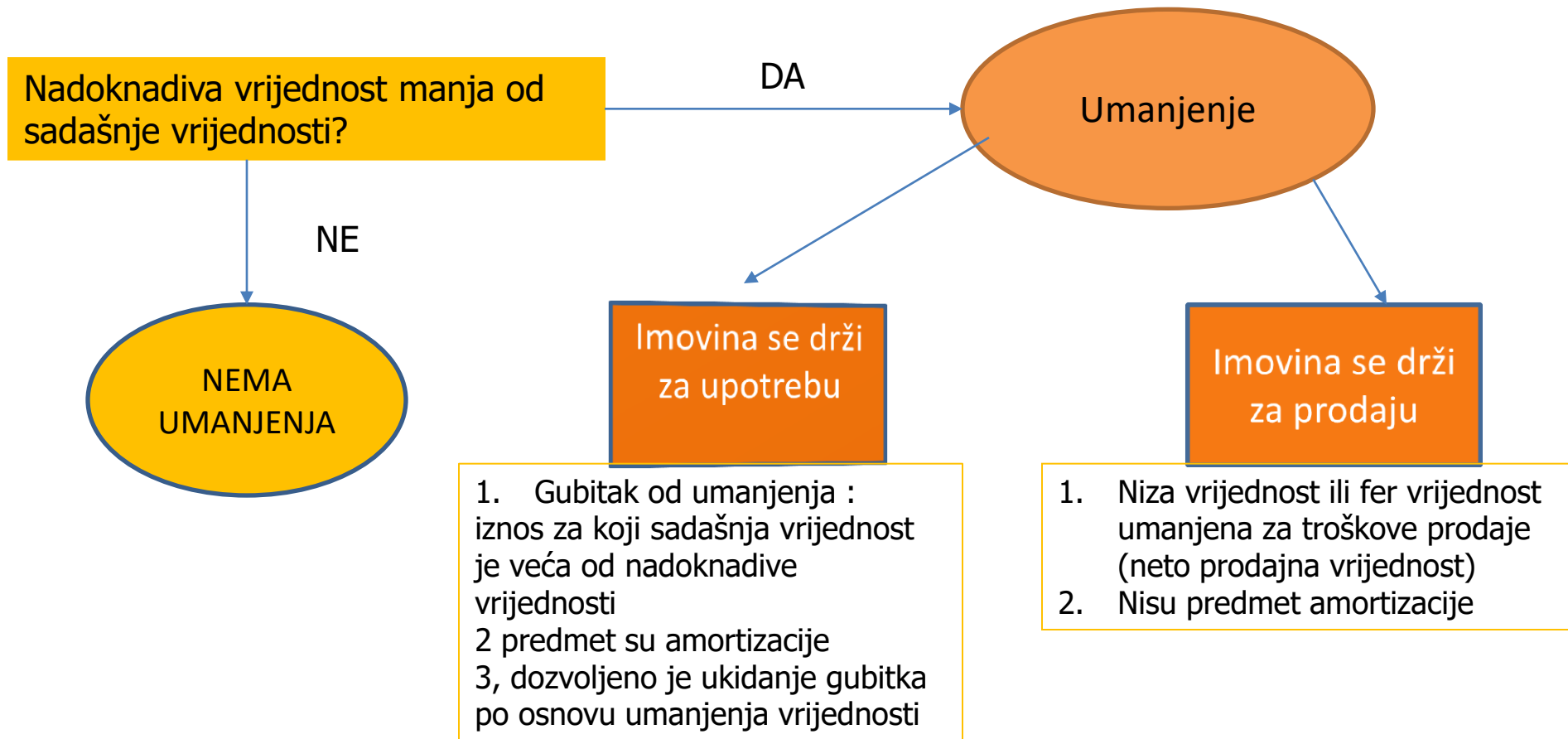
# PRIZNAVANJE I ODMJERAVANJE GUBITKA OD UMANJENJA VRIJEDNOSTI

- Gubitak od umanjenja vrijednosti *je iznos koji pokazuje za koliko je knjigovodstvena vrijednost nekog sredstva veća od njegove nadoknadive vrijednosti*, zbog čega je potrebno svođenje knjigovodstvene vrijednosti na niži iznos, odnosno priznavanje obezvrijeđenja;

# Ispravljanje gubitka

- Prilikom sastavljanja bilansa stanja preduzeće je obavezno da procijeni da li postoji bilo kakva indikacija da gubitak zbog smanjenja vrijednosti utvrđen u prethodnom periodu možda više ne postoji ili je smanjen
- Ukoliko postoje, preduzeće mora ponovo da procijeni nadoknadivu vrijednost na osnovu eksternih i internih informacija
- Nakon toga, gubitak od umanjenja vrijednosti se **stornira** i knjigovodstvena vrijednost se povećava do nadoknadivog iznosa.
- Storniranje gubitka zbog umanjenja vrijednosti se priznaje **kao prihod**, čime se neutrališe prethodno priznati rashod

# Grafički prikaz knjigovodstvenog evidentiranja umanjenja vrijednosti





## a) Utvrđivanje nadoknadive vrijednosti:

Procijenjena neto prodajna vrijednost svih sredstava ovog pogona na dan 31.12.2011. je 130.000€

- Upotrebna vrijednost ...je 152.278€

Pošto je upotrebna vrijednost **veća** od neto prodajne vrijednosti **nadoknativa vrijednost** iznosi **152.278.**

## b) Priznavanje gubitka po osnovu obezvrijeđenja imovine:

Poređenjem knjigovodstvene (160.000) i nadoknativog iznosa (152.278€) uočavamo da je knjigovodstvena vrijednost **veća** za 7.755€ i taj iznos predstavlja **gubitak od umanjenja vrijednosti pogona.**

# ZAHTJEVI ZA OBJELODANJIVANJEM

- U MRS 36 postoje obimni zahtjevi za objelodanjivanjima od kojih su najbitnija objelodanjivanja:
  - Iznosa svih gubitaka uslijed umanjenja vrijednosti;
  - Iznosa svih poništavanja gubitaka uslijed umanjenja vrijednosti priznatih u bilansu uspjeha i pozicije pod kojima se javljaju;
  - Iznosa gubitaka od umanjenja vrijednosti, direktno priznatih u revalorizacionim rezervama;
  - Analiza segmenata za gubitke uslijed umanjenja vrijednosti i poništavanje
  - Napomena u kojima se daju podaci o događajima i okolnostima koje vode do gubitaka uslijed umanjenja vrijednosti ili poništavanja.

# Ukratko

- Ako postoje naznake da je vrijednost nekog sredstva umanjena, entitet treba da izvrši procjenu nadoknativog iznosa za to sredstvo i uporedi ga sa knjigovodstvenom vrijednošću sredstva.
- Kada je nadoknativa vrijednost MANJA od knjigovodstvene vrijednosti , javlja se **gubitak zbog umanjenja vrijednosti** i potrebno ga je priznati.
- Opsti princip: princip opreznosti

# Detaljnije:

- <http://mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/Medunarodni%20racunovodstveni%20standard%2036%20-%20Umanjenje%20vrednosti%20imovine.pdf>