

MRS 37

REZERVISANJA,
POTENCIJALNE OBAVEZE I
POTENCIJALNA IMOVINA

CILJ: da obezbijedi

- (1) kriterijuma priznavanja
- (2) mjerne osnove,
- (3) obim objelodanjivanje

Rezervisanja

Potencijalne
obaveze

Potencijalna
imovina

Računvodstveni principi (okvir)

- **Načelo uzročnosti prihoda i rashoda**
prosudivanje u pogledu da li određeni iznos troškova priznati u tekućem ili budućem periodu
- **Načelo impariteta** - *očekivane gubitke anticipirati u bilansu uspjeha*

DEFINICIJE

Obaveza je **sadašnja obaveza** preduzeća koja nastaje na osnovu proteklih događaja za čije izmirenje se očekuje da će rezultirati odlivom resursa koji predstavljaju ekonomske koristi iz preduzeća. (Konceptualni okvir)

Standard razlikuje više vrsta obaveza:

- Obaveze iz poslovnih odnosa (dobavljači)
- Pasivna vremenska razgraničenja
- Rezervisanja
- Potencijalne obaveze

Rezerivsanja vs druge obaveze

Obaveze iz poslovanja su **sadašnje obaveze** za plaćanje usluga ili roba koje su primljene i koje su fakturisane

PVR vremenska razgraničenja su **sadašnje obaveze** za plaćanje usluga ili roba koje su primljene, ali nisu fakturisane. Postoji neizvjesnost oko iznosa i vremena ali je neizvjesnost mnogo manja nego kod rezervisanja.

Rezervisanja su **sadašnje obaveze** sa neizvjesnim rokom dospjeća ili iznosom.

Potencijalne obaveze su **moguće obaveze ili sadašnje obaveze** kod kojih odliv nije vjerovatan ili iznos obaveze se ne može dovoljno pouzdano procijeniti.

DEFINICIJE

Prema načinu nastanka:

Zakonska obaveza je obaveza koja proističe iz: - ugovora, zakona ili drugih vidova primjene zakona.

Izvedena obaveza je obaveza koja proizilazi iz *aktivnosti preduzeća* kada je:

- Utvrđenim okvirom prethodne prakse, objavljenih poslovnih politika, preduzeće nagovjestilo drugim stranama da će prihvatiti određene odgovornosti (garantni list); i
- Kao rezultat toga, preduzeće je stvorilo opravdano očekivanje tih drugih strana da će ispuniti te odgovornosti.

REZERVISANJA

DEFINICIJA

- **Rezervisanje** je obaveza koja postoji na dan bilansa (sadašnja obaveza), ali ima **neizvjestan rok dospjeća i iznos.**
- U bilansu stanja iskazuju se **odvojeno od poslovnih i drugih obaveza.**
- Standard ne klasifikuje rezervisanja po roku dospelosti na kratkoročna i dugoročna

Rezervisanja-priznavanje

Sadašnja
obaveza kao
rezultat prošlih
događaja

„više da hoće
da se desi
nego da
neće“

Vjerovatan je
transfer/ odliv
ekonomskih
koristi za
izmirivanje
obaveze

U.S.
GAAP > 70%;
IFRS > 50%

Može da se
napravi
pouzdana
procjena iznosa
obaveza

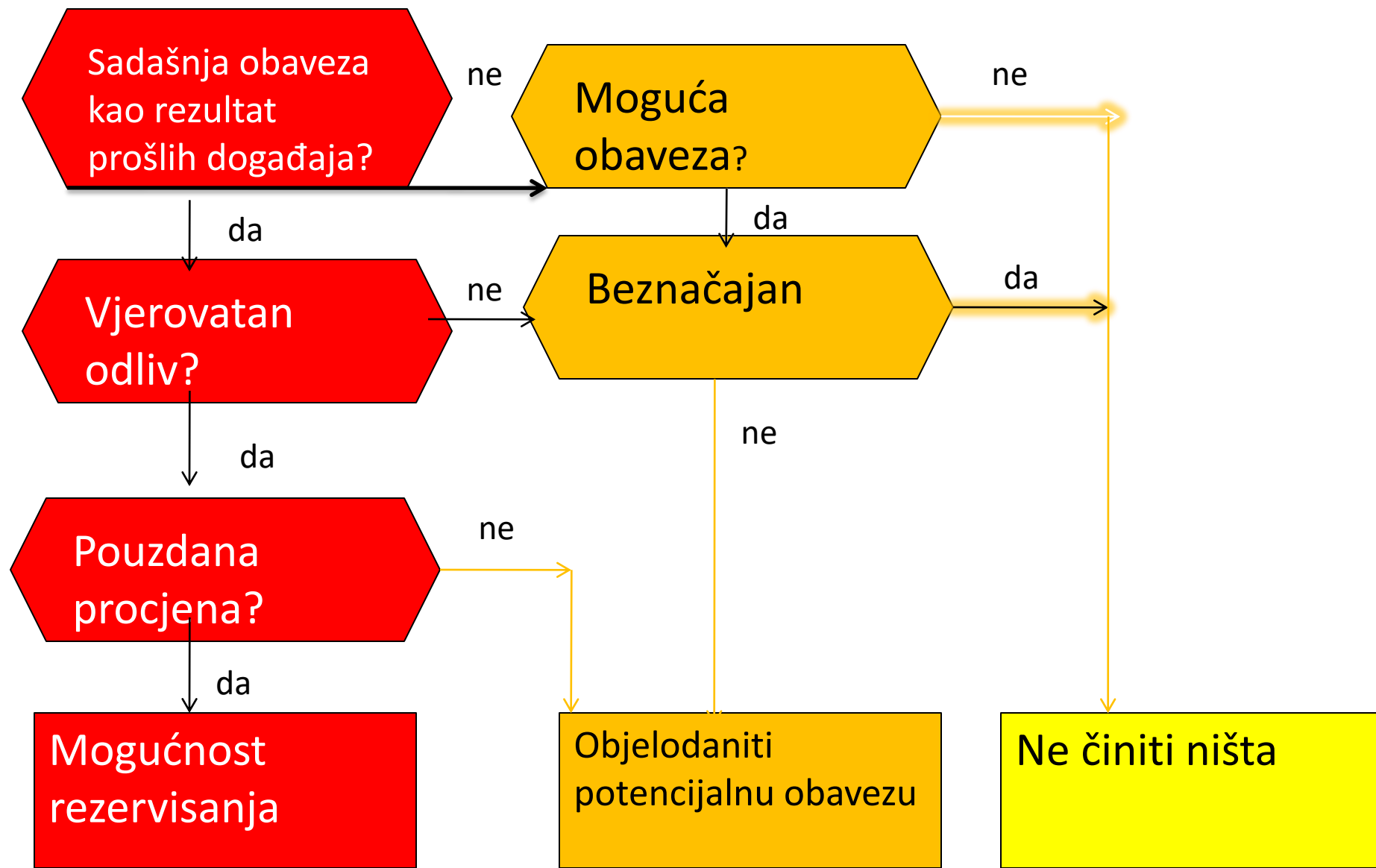
Ukoliko bilo koji od ovih uslova nije ispunjen, rezervisanje **se ne može priznati**.

Namjera da se izvrši
plaćanje sama po sebi **nije**
dovoljna da bi opravdalo
rezervisanje. Mora postojati
stvarna **obaveza** vršenja
plaćanja.

Na primjer:

- U situacijama kada se ne može uraditi dovoljno pouzdana procjena iznosa (uz pretpostavku da su ostala dva uslova ispunjena) ili
- Ako ne postoji dovoljna vjerovatnoća o postojanju sadašnje obaveze

Stablo odlučivanja



Da li se obaveza može izbjeći
budućim aktivnostima?

Da

Rezervisanje
se ne priznaje

Ne

Rezervisanje
se priznaje

Pitanja:

1. Zakon zahtijeva od avio kompanije da svake tri godine vrši remont svojih aviona. Da li se trošak remonta danas priznaje kao rezervisanje?
2. Kotlarnica ima obloge koje je potrebno mijenjati svakih pet godina iz tehničkih razloga. Na kraju izvještajnog perioda, obloge su bile u upotrebi tri godine, da li trebam da priznam rezervisanje?

?

Rezervisanja versus rezerve

Rezervisanje versus pasivna vremenska razgraničenja

Rezervisanje versus Ispravka vrijednosti sredstava

REZERVISANJA-vrednovanje

- (1) **Najbolja procjena;** Kada rezervisanje koje se odmjerava treba da se utvrdi za jednu obavezu. Iznos koji se priznaje za rezervisanje treba da bude najbolja procjena izdataka neophodnih za izmirenje sadašnje obaveze na datum bilansa stanja;
- (2) **Očekivana vrijednost;** Kada rezervisanje koje se odmjerava obuhvata veliki broj stavki, obaveze se procjenjuju ponderisanjem svih mogućih ishoda sa njihovim vjerovatnoćama pojavljivanja (zbir vjerovatnoća za svaki ishod pomnožen vrijednošću tog ishoda);
- (3) **Sadašnja vrijednost;** kada je efekat vremenske vrijednosti novca značajan (postoji značajan vremenski period između trenutka priznavanja rezervisanja za obaveze i njegovog izmirenja), korišćenjem diskontne stope prije oporezivanja.

(2) Rezervisanja – očekivana vrijednost

- Primjer:

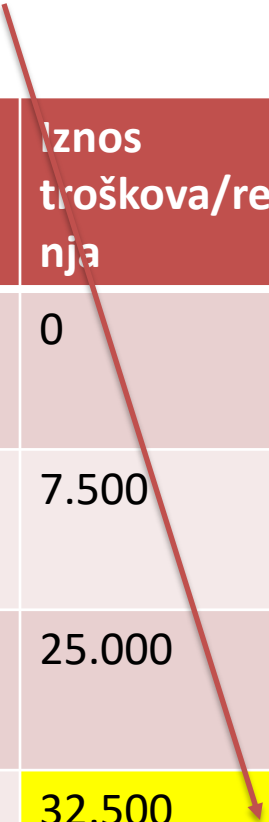
Preduzeće koje se bavi proizvodnjom i prodajom električnih uređaja je dana 01.01.2010. prodalo robu sa garancijama koja kupcima omogućava pokriće troškova popravke svih proizvodnih nedostataka koji postanu očigledni u prva 24 mjeseca nakon kupovine.

Kada bi se otkrili manji nedostaci u svim prodatim proizvodima, troškovi popravke bi iznosili 50.000€, u slučaju većih nedostatak u svim prodatim proizvodima, troškovi popravke bi iznosili 100.000. Prethodna iskustva i očekivanja u budućnosti preduzeća ukazuju da 60% prodane robe neće imati nedostatke, 15% će imati manje nedostatke, a 25% prodane robe će imati veće nedostatke.

Utvrdite iznos rezervisanja ?

(2)Rezervisanja – očekivana vrijednost

Vrsta robe	Iznos troškova	Ponder	Iznos troškova/rezervisanja
Bez nedostataka		0.60	0
Mali nedostaci	50.000	0.15	7.500
Veliki neodstaci	100.000	0.25	25.000
Ukupno		1	32.500



$$\text{Rezervisanje} = (60\% \cdot 0) + (15\% \cdot 50.000) + (25\% \cdot 100.000) = 32.500$$

(3) Rezerivisanja – sadašnja vrijednost

- Kada je efekat vremenske vrijednosti novca materijalan, iznos rezervisanja treba da bude **diskontovan**.
- Tokom perioda priznavanja rezervisanja, iznos rezervisanje se treba povećati svake godine po diskontnoj stopi. To povećanje treba priznati kao finansijski rashod

Primjer:

- Preduzeće Javorak ima sadašnju obavezu na dan 31. decembar 2015, koja se očekuje da će biti izmirena u periodu od tri godine za 100.000€. Stopa koja oslikava vremensku vrijednost novca i specifične rizike iznosi 10%.
- Utvrdite iznos rezervisanja na dan 31.12.
- Koliko iznose finansijski rashodi za svaku sljedeću godinu 2016, 2017, 2018?

$$\text{Iznos rezervisanja na dan 31.12.2015.} = 100.000 / (1.1)^3 = 75.131$$

Rjesenje

	<i>iznos</i> <i>01.01</i> €	<i>finansijski rashod</i> <i>10%</i> €	<i>iznos</i> <i>31.12.</i> €
• 2016	75,131	7,513	82,644
• 2017	82,644	8,264	90,908
• 2018	90,908	9,092	100,000

Finansijski rashodi
Rezervisanja

REZERVISANJA-vrednovanje

- Ako izdatke neophodne za izmirenje rezervisanja treba djelimično ili u potpunosti da nadoknadi neka treća strana, njih treba priznati samo kada je **praktično sigurno da će se ta nadoknada primiti**, i u bilansu stanja sa njima treba postupati kao sa posebnim sredstvom, a ne kao sa smanjenjem rezervisanja.

U bilansu uspjeha se može prikazati neto iznos.

Primjer:

- Gost je tužio restoran zbog nastalih troškova liječenja usljed trovanja hranom u iznosu od 10.000€
- Restoran podnosi protivtužbu protiv svojih dobavljača za 20.000 eura.
- Prema pravnim savjetnicima, obe tuzbe će **sigurno** biti dobijene.

Potraživanje 10.000
Rezervisanje 10.000

Rezervisanja – specifični slučajevi

- **Budući poslovni gubici-** rezervisanja se **ne priznaju**. Očekivanje budućih poslovnih gubitaka je pokazatelj da određenoj poslovnoj imovini može da bude umanjena vrijednost
- **Onerozni(štetni) ugovori-** (ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjenja premašuju ekonomske koristi za koje se očekuju da će biti primljene od ugovora)- sadašnja obaveza po ugovoru **se priznaje i odmjerava kao rezervisanje**.

Rezervisanja – specifični slučajevi

- **Restrukturiranje:**

- Prodaja ili prestanak dijela poslovanja
- Zatvaranje poslovnih lokacija u državi ili regionu
- Promjena strukture rukvodostva, npr. ukidanje jednog nivoa rukovodstva
- Suštinske reorganizacije koje imaju materijalni značaj na prirodu i fokus poslovanja entiteta.

Rezervisanje se priznaje samo kada su ispunjeni opšti kriterijumi za priznavanje rezervisanja i postoji detaljan zvanični plan za restrukturiranje koji stvara opravdano očekivanje kod onih na koje utiču da će sprovesti restruktuiranje započinjanjem primjene tog plana

REZERVISANJA-promjene procjena i namjene rezervisanja

- Rezervisanja bi trebalo **pregledati na datum svakog bilansa stanja** i korigovati prema potrebi, s tim da se **korigovanja priznaju u bilansu uspjeha.**

REZERVISANJA-objelodanjivanje

Za **svaku klasu rezervisanja**, preduzeće treba da objelodani:

- Početni i zaključni saldo i kretanja tokom godine,
- Kratak opis prirode obaveze i očekivano vrijeme bilo kakvih rezultirajućih odliva, uključujući bilo kakvu naznaku neizvjesnosti iznosa i vremena odliva.

MRS 37-nedovoljno formirana rezervisanja

U slučaju da se prilikom iskorišćenja rezervisanja utvrdi da je formirano rezervisanje nedovoljno, tada se razlika između stvarno nastalih troškova (obaveza) i prethodno formiranih rezervisanja knjiži **u korist rashoda**

MRS 37-Ukidanje rezervisanja

Kada ne postoji vjerovatnoća da će u preduzeću doći do odliva resursa koji za preduzeće predstavljaju ekonomske koristi,
rezervisanja se ukidaju u korist prihoda.

Potencijalne obaveze i potencijalna
imovina

DEFINICIJA

- **Potencijalna obaveza je:**

I Moguća obaveza koja nastaje na osnovu prošlih događaja i čije će postojanje biti potvrđeno samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom datog preduzeća; ili

II Sadašnja obaveza koja nastaje na osnovu prošlih događaja, **ali nije priznata** zato što:

- a) Nije vjerovatno da će odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi biti neophodan za izmirenje obaveze; ili se
- b) Iznos obaveze ne može dovoljno pouzdano procijeniti.

Računovodstveni tretman:

- Ne treba da se prizna u bilansu stanja;
- Treba da se objelodani kada su odlivi ekonomskih koristi vjerovatne;
- treba da se ignoriše ukoliko su odlivi ekonomski koristi mali ili beznačajni

Objelodanjivanje za potencijalne obaveze

Za svaku grupu kratak opis prirode potencijalnih obaveza i kada je izvodljivo:

- procjenu njenog finansijskog efekta
- pokazatelje neizvjesnosti u vezi sa iznosom ili vremenom dospijeća svakog odliva
- mogućnost svake nadoknade

Potencijalna imovina je **moguća imovina** koja nastaje na osnovu prošlih događaja i čije će postojanje biti potvrđeno samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom datog preduzeća.

Računovodstveni tretman:

- Ne treba da se prizna u bilansu stanja;
- Treba da se objelodani kada su prilivi ekonomskih koristi vjerovatne;
- treba da se ignoriše ukoliko su priliv ekonomski koristi mali ili beznačajni

(npr. priliv novčanih sredstava po osnovu dobijenog spora, za koji je preduzeće smatralo da neće moći da dobije)

Pitanja za raspravu

Boss Ltd. je specijalizovano poduzeće za dizajn i proizvodnju sportskih automobila. Tokom godine 90 automobila je proizvedeno i prodato. Za vrijeme testiranja, pronađene su ozbiljne greške u kontrolnom mehanizmu. Svih 90 kupaca je informisano posebnim pismom sa molbom da vrate automobile kako bi se besplatno izvršio popravak nedostatka. Svi su kupci naglasili da je to jedino što zahtijevaju od kompanije. Procjenjuje se da će trošak tih popravki iznositi oko 900.000\$. Proizvođač mehanizma koji ima nedostatak je kotirana kompanija na berzi, ima dovoljno vlastitih sredstava, prihvatila je nadoknaditi Boss Ltd. sve troškove koje će nastati u vezi sa zamjenom nedostatka.

Pitanja za raspravu

- Gradimo fabriku (npr. Nuklearnu elektranu) i lokalna legislativa zahtijeva da na kraju korisnog vijeka fabrike, fabrika se ukloni i obnovi se zemljište. Procijenjeni vijek fabrike je 30 godina i naši eksperti su procijenili da su troškovi uklanjanja i obnavljanja zemljišta oko 1.mil, od toga:
 - oko 800.000€ se odnosi na uklanjanje fabrike i ispravljanje štete prouzrokovane pravljenjem fabrike
 - oko 200.000€ se odnosi za ispravljanje štete koja je prouzrokovana radom fabrike.

Da li vršimo rezervisanje?

Uklanjanje /obnavljanje

Obaveza je **rezultat**

Izgradnje fabrike
/postrojenja



Rezervisanja priznati
tokom gradnje



Troškove kapitalizovati
tokom izgradnje (mrs
16, mrs 37)

Poslovnih aktivnosti
fabrike/vađenjem ruda



Rezervisanja priznati tokom
rada fabrike ili vađenja ruda



Priznati tokom rada
fabrike i to kao rashode
u Bilansu uspjeha

Iz sudeske prakse

- Vodi se sudski spor. Naši pravnici vjeruju da :
70% vjerovatnoća da ćemo izgubiti spor i
platimo 100.000€ I 30%vjerovatnoće da cemo
dobijemo spor

Da li možemo da priznamo rezervisanja u iznosu
od 70.000€?