

Међународни рачуноводствени стандард 36

Умањење вредности имовине

Циљ

1 Циљ овог Стандарда је прописивање поступака које ентитет примењује ради обезбеђења да се имовина не књижи по вредности, која је већа од надокнадивог износа. Средство се књижи по вредности која је већа од надокнадивог износа, ако његова књиговодствена вредност премашује износ који ће бити надокнађен коришћењем или продајом тог средства. У том случају, сматра се да је вредност средства умањена и Стандард захтева да ентитет изврши признавање губитка од умањења вредности. Стандард такође одређује када ентитет треба да сторнира губитак од умањења вредности и прописује обелодањивања.

Делокруг

2 Овај Стандард треба применити за рачуноводствено обухватање умањења вредности свих делова имовине (средстава), осим:

(а) залиха (видети IAS 2, *Залихе*);

(б) средстава која настају по основу уговора о изградњи (видети IAS 11, *Уговори о изградњи*);

(ц) одложених пореских средстава (видети IAS 12, *Порез на добитак*);

(д) средстава која настају по основу примања запослених (видети IAS 19, *Примања запослених*);

(е) финансијских средстава обухваћених делокругом IAS 39, *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*;

(ф) инвестиционих некретнина које се одмеравају по фер вредности (видети IAS 40 *Инвестиционе некретнине*); и

(г) биолошких средстава која се односе на пољопривредне активности које се одмеравају по фер вредности умањеној за трошкове продаје (видети IAS 41, *Пољопривреда*);

(х) одложених трошкова стицања нематеријалне имовине који настају у вези са уговорним правима осигуравајуће компаније по основу уговора о осигурању у оквиру IFRS 4 *Уговори о осигурању*; и

(и) сталних средстава (или група за отуђење) класификованих као средства која се држе за продају у складу са IFRS 5 *Стална имовина намењена продаји и пословања која престају*.

3 Овај Стандард се не примењује на залихе, средства по основу уговора о изградњи, одложена пореска средства, на средства по основу примања запослених, или средства класификована као средства која се држе за продају (или је укључена у групу класификовану као група која се држи за продају) због тога што постојећи IFRS који се примењују на ову врсту средстава већ садрже специфичне захтеве у вези са њиховим признавањем и одмеравањем.

4 Овај стандард се примењује на финансијска средства класификована као:

(а) зависни ентитети, као што је то дефинисано у IAS 27, *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*;

(б) придружени ентитети, као што је то дефинисано у IAS 28, *Инвестиције у придружене ентитете*; и

(ц) заједнички подухвати, као што је то дефинисано у IAS-у 31, *Учешћа у заједничким подухватима*.

За умањење вредности других финансијских средстава, примењује се IAS 39.

5 Овај Стандард се не примењује за средства која су у делокругу IAS 39, инвестиционе некретнине одмерене по фер вредности у складу са IAS 40 или биолошка средства одмерена по фер вредности умањеној за трошкове продаје у складу са IAS 41. Међутим, овај стандард се примењује на средства која се књиже по ревалоризованом износу (то јест фер вредности) у складу са другим IFRS као што је модел ревалоризације из IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*. Утврђивање да ли ревалоризована вредност средства може бити умањена, зависи од основе која се користи за утврђивање фер вредности:

(а) ако је фер вредност средства његова тржишна вредност, једину разлику између фер вредности средства и његове фер вредности умањене за трошкове продаје чине директни додатни трошкови отуђења тог средства:

(i) ако су трошкови отуђивања средства занемарљиви, надокнадиви износ ревалоризованог средства је нужно приближан његовој ревалоризованој вредности (то јест фер вредности) или је већа од ње. У том случају, после примене захтева за ревалоризацијом, мала је вероватноћа да је ревалоризована вредност средства умањена и надокнадива вредност се не мора процењивати; и

(ii) ако трошкови отуђивања нису занемарљиви, фер вредност умањена за трошкове продаје ревалоризованог средства је нужно мања од његове фер вредности. Због тога ће ревалоризована вредност средства бити умањена, ако је његова употребна вредност мања од ревалоризоване вредности (то јест фер вредности). У том случају, после примене захтева за ревалоризацијом, ентитет примењује овај Стандард ради утврђивања да ли је вредност средства можда умањена; и

(б) ако је фер вредност средства утврђена на другој основи, а не на бази тржишне вредности, његова ревалоризована вредност (то јест фер вредност) може бити већа или мања од његове надокнадивог износа. Зато,

пошто се примене захтеви за ревалоризацијом, ентитет примењује овај Стандард ради утврђивања да ли је вредност средства можда умањена.

Дефиниције

6 Следећи термини се користе у овом Стандарду са дефинисаним значењем:

Активно тржиште је тржиште на коме постоје сви следећи услови:

- (а) ставке којима се тргује у оквиру тржишта су хомогене;
- (б) вољни купци и продавци се обично могу наћи у сваком тренутку; и
- (ц) цене су доступне јавности.

Књиговодствена вредност је износ по ком се имовина (средство) признаје након одузимања акумулиране депресијације (амортизације) и акумулираних губитака по основу умањења вредности.

Јединица која генерише готовину је најмања препознатљива група средстава која генерише приливе готовине који су у највећој мери независни од прилива готовине других средстава или група средстава.

Средства корпорације су средства, осим гудвила, која доприносе будућим готовинским токовима, како посматране јединице која генерише готовину, тако и осталих јединица које генеришу готовину.

Трошкови отуђивања су додатни трошкови, директно приписиви отуђивању средства или јединице која генерише готовину, осим трошкова финансирања и пореза на добитак.

Износ који се амортизује је набавна вредност средства, или други износ који замењује ту вредност у финансијским извештајима умањен за резидуалну вредност.

Амортизација је систематска алокација амортизационог износа на трошкове током корисног века трајања.

Фер вредност умањена за трошкове продаје јесте износ који се може добити продајом неког средства или јединице која генерише готовину у независној трансакцији између упознатих, вољних страна, умањен за трошкове отуђења.

Губитак од умањења вредности је износ за који је књиговодствена вредност средства или јединице која генерише готовину већа од његове надокнадивог износа.

Надокнадиви износ средства или јединице која генерише готовину је фер вредност, умањена за трошкове продаје, или употребна вредност у зависности која је од ових вредности већа.

Корисни век је, било:

(а) временски период у току ког се очекује да ентитет користи средство; или

(б) број производних или сличних јединица које ентитет очекује да ће добити коришћењем тог средства.

Употребна вредност је садашња вредност процењених будућих токова готовине, који се очекују од континуираног коришћења средства и од његове продаје на крају корисног века трајања.

Идентификовање средства чија вредност може бити умањена

7 У параграфима 8–17 је наведено када треба утврђивати надокнадиви износ. У овим захтевима се користи термин “средство”, али се тај термин подједнако односи на појединачно средство и на јединицу која генерише готовину. Преостали део Стандарда има следећу структуру:

(а) параграфи 18 – 57 прописују захтеве за одмеравање надокнадивог износа. У тим захтевима користи се и термин “средство”, али се подједнако примењују и на појединачно средство као и на јединицу која генерише готовину.

(б) параграфи 58 – 108 прописују захтеве за признавање и одмеравање губитака од умањења вредности. Признавање и одмеравање губитака од умањења вредности за појединачна средства, изузев гудвила су обрађена у параграфима 58 – 64. Параграфи 65 – 108 обухватају признавање и одмеравање губитака од умањења вредности код јединица које генеришу готовину и гудвила.

(ц) параграфи 109–116 прописују захтеве за сторнирање губитка насталог при умањењу вредности и признатог у ранијим временским периодима за средство или јединицу која генерише готовину. И у овим захтевима користи се термин “средство” који се подједнако односи на појединачно средство и на јединицу која генерише готовину. Додатни захтеви за појединачно средство прописани су параграфима 117 – 121, за јединицу која генерише готовину параграфима 122 и 123, и за гудвил параграфима 124 и 125.

(д) у параграфима 126 – 133 су наведени подаци које треба обелоданити о губицима од умањења вредности или сторнирањима истих за средства и јединице које генеришу готовину. У параграфима 134 – 137 се наводе додатни захтеви за обелодањивањем код јединица које генеришу готовину којима су гудвил или нематеријална имовина са неограниченим корисним веком трајања додељени у сврхе тестирања на умањење вредности.

8 Вредност средства је умањена, када књиговодствена вредност премашује износ који се може надокнадити коришћењем тог средства. Параграфи 12 – 14 описују неке од назнака могућег умањења вредности средства. Ако је било која од ових назнака присутна, од ентитета се захтева да изврши уредну процену надокнадивог износа. Осим у случају описаном у параграфу 10, овим Стандардом се не захтева од ентитета да врши формалну процену надокнадивог износа, уколико не постоје назнаке о умањењу вредности.

9 Ентитет треба да процени на крају сваког извештајног периода да ли постоје било какве назнаке да је вредност неког средства умањена. Ако постоје такве назнаке, ентитет треба да изврши процену надокнадивог износа за такво средство.

10 Без обзира да ли постоје назнаке о умањењу вредности, ентитет такође:

(а) тестира нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком трајања или нематеријалну имовину које још није у употреби на умањење вредности једном годишње, упоређујући његову књиговодствену и надокнадиви износ. Ово испитивање умањења вредности се може извршити било када у току годишњег периода, под условом да се врши у исто време сваке године. Различита нематеријална имовина се може тестирати на умањење вредности у различито време. Међутим, ако је таква нематеријална имовина у почетку призната у текућем годишњем периоду, та нематеријална имовина се тестира на умањење вредности пре завршетка текућег годишњег периода;

(б) на годишњем нивоу испитује умањење вредности гудвила стеченог у некој пословној комбинацији, у складу са параграфима 80–99.

11 Могућност нематеријалне имовине да генерише довољне будуће економске користи да би надокнадила своју књиговодствену вредност је обично неизвеснија пре него што је имовине расположива за коришћење него након што је расположива за коришћење. Према томе, овај стандард захтева да се у ентитету, најмање једном годишње, испитује умањење вредности књиговодствене вредности нематеријалне имовине које још увек није расположива за употребу.

12 Када се процењује има ли било каквих назнака да је дошло до умањења вредности неког средства, ентитет треба да узме у обзир, најмање, следеће назнаке:

Екстерни извори информација

(а) значајан пад тржишне вредности средства у току периода, много већи него што би се то очекивало као резултат протока времена или уобичајене употребе;

(б) значајне промене, са негативним дејством на ентитет настале у току периода, или ће настати у блиској будућности, у технолошком, тржишном, економском или законском окружењу у коме ентитет послује, или на тржишту коме је дато средство намењено;

(ц) пораст тржишних каматних стопа или других тржишних стопа приноса на инвестиције током периода, који ће се вероватно значајно одразити на дисконтну стопу примењену код обрачуна употребне вредности средства и значајно умањити његову надокнадиву вредност;

(д) књиговодствена вредност нето имовине ентитета је већа од њене тржишне капитализације;
Интерни извори информација

(е) постоје расположиви докази о застарелости или физичком оштећењу средства;

(ф) настанак значајних промена са негативним дејством на ентитет у току периода, или очекивање да ће такве промене настати у блиској будућности, у мери у којој или на начин који се средство користи сада или се очекује да ће се користити у будућности. Ове промене подразумевају престанак коришћења средства, планове за обустављање или реструктурирање пословања јединице којој дато средство припада, или планове за отуђивање средства пре претходно очекиваног датума, и поновну процену корисног века трајања средстава као коначног, пре него као неограниченог и

(г) постојање расположивог доказа на основу интерних извештаја који указује на то да је економски учинак средства лошији, или ће бити лошији од очекиваног.

Дивиденде од зависног, заједнички контролисаног или повезаног ентитета

(х) за инвестиције у зависне, заједнички контролисане или повезане ентитет инвеститор признаје дивиденде по основу инвестиција и постоје докази да:

(i) књиговодствена вредност инвестиција у засебним финансијским извештајима превазилази књиговодствену вредност нето имовине, укључујући повезани гудвил ентитета у кога се инвестира, у консолидованим финансијским извештајима; или

(ii) дивиденде превазилазе укупни резултат зависног, заједнички контролисаног или повезаног ентитета за период у коме су дивиденде проглашене.

13 Попис назнака (параграф 12) није коначан. Ентитет може утврдити и друге назнаке могућег умањења вредности неког средства, што такође захтева да ентитет утврди надокнадиви износ, или у случају гудвила, да изврши тест на умањење вредности у складу са параграфима 80–99.

14 Докази из интерних извештаја, који указују на могућност умањења вредности средства, укључују и постојање следећих назнака:

(а) токови готовине за набавку средства, или касније потребе за готовином за његово функционисање или одржавање који су значајно већи од првобитно планираних;

(б) стварни нето токови готовине, или добитак или губитак из пословања који се остварује од средства који су значајно лошији од планираних;

(ц) значајно опадање планираних нето токова готовине или добитка из пословања, или значајно увећање планираног губитка, који се остварују од средства; или

(д) пословни губици у или нето одливи готовине од тог средства, када се износи за текући период додају планираним подацима за будуће периоде.

15 Као што је назначено у параграфу 10, овај Стандард захтева да се нематеријална имовина са неограниченим корисним веком трајања или нематеријална имовина која још није расположива за коришћење тестирају на умањење вредности најмање једном годишње. Осим када се примењују захтеви из параграфа 10, примењује се концепт материјалног значаја када треба утврдити да ли је потребно да се процењује надокнадиви износ за неко средство. На пример, ако претходне калкулације показују да је надокнадиви износ средства значајно већи од његове књиговодствене вредности, ентитет не мора поново да процењује надокнадиви износ тог средства, уколико нису настали догађаји који би елиминисали ту разлику. Слично томе, претходна анализа може показати да надокнадиви износ средства није осетљив на једну (или више) назнака наведених у параграфу 12.

16 Ради илустрације параграфа 15, ако су тржишне каматне стопе или друге тржишне стопе приноса на инвестиције порасле у току периода, у следећим случајевима се од ентитета не захтева да врши формалну процену надокнадивог износа неког средства:

(а) ако је мала вероватноћа да ће на дисконтну стопу, која се примењује за израчунавање употребне вредности неког средства, утицати повећање наведених тржишних стопа. На пример, повећања краткорочних каматних стопа можда неће имати значајан утицај на дисконтну стопу, која се користи за средство са дужим преосталим веком трајања.

(б) ако постоји вероватноћа да ће на дисконтну стопу која се примењује за израчунавање употребне вредности неког средства утицати повећање наведених тржишних стопа, али претходна анализа осетљивости надокнадивог износа показује да је:

(i) мала вероватноћа да ће надокнадиви износ бити значајније смањена, пошто ће будући токови готовине такође највероватније бити увећани (на пример, у неким случајевима, ентитет може бити у стању да покаже да врши кориговање прихода како би компензовао повећања тржишних стопа); или

(ii) мала вероватноћа да ће смањење надокнадивог износа имати за резултат материјално значајне губитке од умањења вредности.

17 Уколико постоје назнаке да вредност неког средства може бити умањена, то може да укаже на потребу да се преостали корисни век трајања, метод амортизације или резидуална вредност средства проверавају и коригују у складу са стандардом који важи за то средство, иако се не признаје губитак од умањења вредности тог средства.

Одмеравање надокнадивог износа

18 Овај Стандард дефинише надокнадиви износ као фер вредност умањену за трошкове продаје или употребну вредност средства или јединице које генерише готовину у зависности од тога која је већа. У тачкама 19–57, изнети су захтеви за одмеравањем надокнадивог износа. У овим захтевима се користи термин “средство”, али се тај термин подједнако односи и на појединачно средство и на јединицу која генерише готовину.

19 Није увек неопходно да се утврђује и фер вредност умањена за трошкове продаје средства и његова употребна вредност. Ако било који од ова два износа премашује књиговодствену вредност, вредност средства није умањена и није неопходно вршити процену другог износа.

20 Утврђивање фер вредност умањене за трошкове продаје средства може бити могуће, чак и када се тим средством не тргује на активном тржишту. Међутим, понекад није могуће утврдити фер вредност умањену за трошкове продаје, јер нема основа за поуздану процену износа који се може добити продајом средства у независној трансакцији, између обавештених и вољних страна. У том случају, ентитет може користити употребну вредност средства као надокнадиву вредност.

21 Уколико нема разлога да се сматра да је употребна вредност средства значајно већа од његове фер вредности умањене за трошкове продаје, као надокнадиви износ се може узети његова фер вредност умањена за трошкове продаје. Ово је често случај код средстава која се држе ради продаје. То је због тога што се употребна вредност средства које се држи ради продаје састоји углавном од нето прихода од отуђења, пошто су будући готовински токови који настају континуираним коришћењем средства све до његовог отуђења вероватно занемарљиви.

22 Надокнадиви износ се утврђује за појединачно средство, осим када оно не генерише приливе готовине, који су у великој мери независни од других средстава или група средстава. У таквом случају, надокнадиви износ се утврђује за јединицу која генерише готовину, а којој то средство припада (видети параграфе 65–103), осим:

(а) ако је фер вредност умањена за трошкове продаје тог средства већа од његове књиговодствене вредности; или

(б) ако се може проценити да је употребна вредност средства приближна његовој фер вредности умањеној за трошкове продаје, а фер вредност умањена за трошкове продаје се може утврдити.

23 У неким случајевима, процене, просечне вредности и краћи обрачуни могу пружити разумну апроксимацију за детаљне прорачуне који су илустровани у овом Стандарду за утврђивање фер вредности умањене за трошкове продаје или употребне вредности.

Одмеравање надокнадивог износа нематеријалне имовине са неограниченим

корисним веком трајања

24 Параграф 10 захтева да се нематеријална имовина са неограниченим веком трајања тестира једном годишње на умањење вредности, упоређивањем њене књиговодствене вредности са њеном надокнадивим износом, без обзира да ли постоји назнака умањења вредности. Међутим, најскорија детаљна калкулација надокнадивог износа из претходног периода такве имовине се може употребити за испитивање умањења вредности те имовине у текућем периоду, уколико су испуњени следећи критеријуми:

(а) ако нематеријална имовина не генерише готовинске приливе од континуиране употребе, који су у великој мери независни од оних који проистичу из осталих средстава или група средстава и стога се испитује умањење вредности као дела јединице која генерише готовину којој та имовина припада, затим имовина и обавезе које чине ту јединицу нису значајно измењени од најскорије калкулације надокнадивог износа;

(б) најскорија калкулација надокнадивог износа даје износ који значајно превазилази књиговодствену вредност средства; и

(ц) на основу анализе насталих догађаја и околности промењених од најскоријег утврђивања надокнадивог износа, мала је вероватноћа да одређени текући надокнадиви износ буде нижи од књиговодствене вредности средства.

Фер вредност умањена за трошкове продаје

25 Најбољи доказ фер вредности умањене за трошкове продаје је уговорена цена у независној трансакцији, коригована за маргиналне (додатне) трошкове који су директно приписиви отуђењу средства.

26 Ако не постоји обавезујући купопродајни уговор, али се средством тргује на активном тржишту, фер вредност умањена за трошкове продаје средства је његова тржишна цена, умањена за трошкове отуђења. Одговарајућа тржишна цена је обично стварно понуђена цена. Када стварно понуђена цена није расположива, цена последње трансакције може пружити основу за процену фер вредности умањене за трошкове продаје, под условом да се економски услови нису значајно променили од датума последње трансакције и датума процене.

27 Ако не постоји обавезујући купопродајни уговор, нити активно тржиште за дато средство, фер вредност умањена за трошкове продаје се заснива на најбољој расположивој информацији, која одражава износ који ентитет може на крају извештајног периода остварити продајом тог средства у независној трансакцији између обавештених, вољних страна умањен за трошкове отуђивања. При утврђивању овог износа, ентитет узима у обзир исход скоријих трансакција за слична средства у истој делатности. Фер вредност умањена за трошкове продаје не одражава принудну продају, уколико руководство није приморано да одмах обави продају.

28 Трошкови отуђивања, осим оних који су већ признати као обавезе, одузимају се при утврђивању фер вредности умањене за трошкове продаје. Примери таквих трошкова су законом прописани трошкови, административне таксе и слични трансакционе таксе, трошкови уклањања средства и директни маргинални (додатни) трошкови везани за довођење средства у стање у коме се може продати. Међутим, отпремнине (дефинисане у IAS 19, *Примања запослених*) и трошкови везани за смањење или реорганизацију предузећа након отуђивања средства, не представљају директне маргиналне (додатне) трошкове отуђивања средства.

29 Понекад, отуђивање средства захтева од купца да преузме и одређену обавезу, а само једна фер вредност умањена за трошкове продаје је расположива и за то средство и за одговарајућу обавезу. Параграф 77 објашњава како се поступа у таквим случајевима.

Употребна вредност

30 Калкулација употребне вредности једног средства треба да одражава следеће елементе:

(а) процену будућих токова готовине које ентитет очекује да ће добити од средства;

(б) очекивања могућих варирања вредности или динамике тих будућих токова готовине;

(ц) временску вредност новца, приказану путем текуће безризичне тржишне каматне стопе;

(д) цену неизвесности својствене средству; и

(е) друге факторе, као што је неликвидност, коју ће учесници на тржишту одражавати одређивањем цена будућих токова готовине које ентитет очекује да ће остварити употребом тог средства.

31 Процењивање употребне вредности средства укључује следеће кораке:

(а) процењивање будућих готовинских прилива и одлива, који ће настати по основу континуираног коришћења средства и његовог коначног отуђења; и

(б) примењивање одговарајуће дисконтне стопе на те будуће готовинске токове.

32 Елементи утврђени у параграфу 30(б), (д) и (е) могу се одражавати или као кориговања будућих токова готовине или као кориговања дисконтне стопе. Ма који приступ ентитет изабере за одражавање очекивања могућих варирања вредности и времена будућих токова готовине, резултат је да се одражава очекивана садашња вредност будућих токова готовине, нпр. пондерисани просек свих могућих исхода. Прилог А пружа додатна упутства за коришћење технике садашње вредности у одмеравању употребне вредности неког средства.

Основа за процењивање будућих токова готовине

33 При одмеравању употребне вредности ентитет:

(а) заснива пројекције токова готовине на разумним и документованим претпоставкама које представљају најбољу процену руководства у вези са скупом економских услова, који ће постојати током преосталог корисног века трајања средства. Већи значај се даје екстерним доказима;

(б) заснива пројекције токова готовине на најновијим буџетима/прогнозама које је руководство одобрило, али треба да искључи сваку процену будућих прилива и одлива готовине по основу будућих реструктурирања или побољшања и повећања учинка средства. Пројекције засноване на овим буџетима/прогнозама обухватају период од највише пет година, осим ако се не може оправдати дужи временски период; и

(ц) процени пројекције токова готовине после периода обухваћених последњим буџетима/прогнозама екстраполацијом пројекција заснованих на буџетима/прогнозама, коришћењем стабилне или опадајуће стопе раста за наредне године, осим ако се растућа стопа не може оправдати. Ова стопа раста не треба да буде већа од дугорочне просечне стопе раста за производе, делатности, земљу или земље у којима ентитет послује, или за тржиште на коме се средство користи, осим ако се не може оправдати већа стопа.

34 Руководство процењује рационалност претпоставки на којима се заснивају текуће пројекције токова готовине, испитујући узроке разлика између претходних пројекција токова готовине и стварних токова готовине. Руководство се стара да су претпоставке на којима се заснивају његове текуће пројекције токова готовине доследне стварним прошлим исходима, под условом да ефекти каснијих догађаја или околности које нису постојале кад су ти стварни готовински токови генерисани то омогућавају.

35 Детаљни, експлицитни и поуздани финансијски буџети/прогнозе будућих токова готовине за периоде дуже од пет година обично нису расположиви. Из тог разлога, процене будућих токова готовине које врши руководство, засноване су на најновијим буџетима/прогнозама за период од највише пет година. Руководство може користити пројекције токова готовине засноване на финансијским буџетима/прогнозама за период дужи од пет година, ако је уверено да су те пројекције поуздане и ако, на основу ранијег искуства, може доказати своју способност да тачно прогнозира готовинске токове за дужи временски период.

36 Пројекције токова готовине до краја корисног века трајања средства се врше екстраполацијом пројекција токова готовине заснованих на финансијским буџетима/прогнозама, применом стопе раста за наредне године. Ова стопа је стабилна или опадајућа, сем када се пораст стопе поклада са објективним информацијама о животном циклусу производа или привредне гране. Ако је то примерено, стопа раста је нула или негативна.

37 Када су услови повољни, конкуренти ће вероватно ући на тржиште и ограничити раст. Према томе, ентитети ће имати потешкоће да премаше просечну стопу раста из претходног периода у дужем периоду (рецимо, двадесет година) за производе, привредне гране, земљу или земље у којима ентитет послује, или за тржиште на коме се средство користи.

38 При коришћењу информација из финансијских буџета/прогноза, ентитет разматра да ли те информације одражавају разумне и документоване претпоставке и да ли представљају најбољу процену руководства о скупу економских услова који ће постојати у току преосталог корисног века трајања средства.

План процене будућих токова готовине

39 **Процене будућих токова готовине обухватају:**

(а) пројекције прилива готовине по основу континуиране употребе средства;

(б) пројекције одлива готовине до којих нужно долази ради генерисања прилива готовине по основу континуиране употребе средстава (укључујући одливе готовине ради припреме средстава за употребу) и који се директно могу приписати, или алоцирати оправдано и конзистентно, том средству; и

(ц) евентуалне нето токове готовине, која ће бити примљена (или исплаћена) по основу отуђења средства на крају његовог корисног века трајања.

40 Процене будућих токова готовине и дисконтна стопа одражавају конзистентне претпоставке о расту цена који се може приписати општој инфлацији. Због тога, ако дисконтна стопа обухвата ефекат раста цена који се може приписати општој инфлацији, будући готовински токови се процењују у номиналним вредностима. Ако дисконтна стопа искључује ефекат раста цена који се може приписати општој инфлацији, будући готовински токови се процењују у реалним вредностима (али укључују будући раст или пад конкретних цена).

41 Пројекције одлива готовине обухватају пројекције свакодневног сервисирања средстава као и будуће опште трошкове који се могу директно приписати или алоцирати, оправдано и конзистентно, коришћењу датог средства.

42 Када књиговодствена вредност још увек не укључује све одливе готовине до којих ће доћи пре него што дато средство буде спремно за коришћење или продају, процена будућих одлива готовине обухвата и процену осталих будућих одлива готовине који се очекују, пре него што то средство буде спремно за коришћење или продају. На пример, ово је случај код објеката у изградњи или код развојних пројеката који нису завршени.

43 Да би се избегло дупло рачунање, процене будућих токова готовине не укључују:

(а) приливе готовине од средстава која генеришу приливе готовине који су великим делом независни од прилива готовине по основу средства за која се врши процена (на пример, финансијска средства као што су

потраживања); и

(б) одливе готовине по основу обавеза које су већ признате као обавезе (на пример, дуговања добављачима, пензије или резервисања).

44 Будући токови готовине за средство се процењују у његовом тренутном стању. Процене будућих токова готовине се не укључују у процењене будуће готовинске приливе или одливе за које се очекује да ће настати по основу:

(а) будућег реструктурирања за које ентитет још није преузео обавезу; или

(б) унапређења или повећања учинка средства.

45 Пошто се будући готовински токови за дато средство процењују у његовом тренутном, употребна вредност не одражава:

(а) будуће одливе готовине или релевантне уштеде трошкова (на пример, смањење трошкова за запослене) или користи које се очекују да ће настати из будућег реструктурирања за које ентитет још није преузео обавезу; или

(б) будуће одливе готовине који ће побољшати или повећати учинак средства или одговарајући прилив готовине који се очекују од таквих одлива.

46 Реструктурирање представља програм који руководство планира и контролише и који значајно мења, било обим пословања на који се ентитет обавезао или начин на који се то пословање води. IAS 37, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, садржи упутства која појашњавају када се ентитет обавезује на реструктурирање.

47 Када се ентитет обавезе на реструктурирање, овај процес ће вероватно утицати на нека средства. Када се ентитет обавезао на реструктурирање:

(а) његове процене будућих прилива и одлива готовине за сврхе одређивања употребне вредности одражавају уштеде трошкова и друге користи од реструктурирања (на основу последњих финансијских буџета/прогноза које је руководство одобрило); и

(б) његове процене будућих одлива готовине по основу реструктурирања се укључују у резервисања за реструктурирање у складу са IAS 37.

Илустративни пример број 5, илуструје ефекте будућег реструктурирања на обрачун употребне вредности.

48 Све док ентитет нема одлив готовине којим се унапређује или повећава учинак датог средства, процене будућих токова готовине не обухватају процењене будуће приливе готовине за које се очекује да ће настати по основу пораста економских користи повезаних са тим одливом готовине (видети илустративни пример број 6).

49 Процене будућих токова готовине обухватају будуће одливе готовине који су неопходни за одржавање нивоа економских користи које се очекују од средства у његовом садашњем стању. Кад јединица која генерише готовину садржи средства са различитим процењеним корисним вековима трајања, а притом су сва средства од суштинске важности за текуће пословање те јединице, замена средстава са краћим корисним веком се сматра делом свакодневног сервисирања те јединице кад се врши процена будућих токова готовине везаних за ту јединицу. Слично томе, кад само једно средство садржи компоненте са различитим процењеним корисним вековима трајања, замена тих компонента са краћим корисним веком сматра се делом свакодневног сервисирања тог средства кад се врши процена будућих токова готовине које генерише средство.

50 Процене будућих токова готовине не обухватају:

(а) приливе или одливе готовине од финансијских активности; или

(б) приливе или плаћања по основу пореза на добитак.

51 Процењени будући токови готовине одражавају претпоставке које су конзистентне са начином утврђивања дисконтне стопе. У супротном, ефекат неких претпоставки ће се рачунати два пута или ће се занемарити. Пошто се временска вредност новца сматра есконтовањем процењених будућих токова готовине, ови готовински токови не обухватају готовинске приливе или одливе настале од финансијских активности. Слично томе, пошто се дисконтна стопа утврђује на основици пре опорезивања, будући токови готовине се такође утврђују на основици пре опорезивања.

52 Процена нето токова готовине која ће бити примљена (или исплаћена) по основу отуђења средства на крају његовог корисног века трајања треба да представља износ који ентитет очекује да оствари од продаје тог средства у независној трансакцији између обавештених, вољних страна, по одбитку процењених трошкова продаје.

53 Процена нето токова готовине која ће бити примљена (или исплаћена) за отуђење средства на крају његовог корисног века трајања утврђује се на сличан начин као и фер вредност умањена за трошкове продаје средства, осим што, при процењивању тих нето токова готовине:

(а) ентитет користи преовлађујуће цене на дан процене за слична средства којима је истекао користан век трајања и која су коришћена под сличним условима под којима ће и дато средство бити коришћено; и

(б) ентитет коригује те цене за ефекте и будућег раста цена услед опште инфлације и будућег раста или пада конкретних цена. Међутим, ако процене будућих токова готовине по основу континуираног коришћења средства и дисконтна стопа не укључују ефекте опште инфлације, и ентитет искључује ове ефекте из процене нето токова готовине приликом отуђења.

Будући токови готовине у иностраној валути

54 Будући токови готовине се процењују у оној валути у којој ће бити генерисани, а онда се дисконтују, применом дисконтне стопе која је одговарајућа за ту валуту. Ентитет прерачунава садашњу вредност применом спот девизног курса на дан обрачуна употребне вредности.

Дисконтна стопа

55 **Дисконтна стопа (стопе) је стопа (или стопе) пре опорезивања, која одражава текуће тржишне процене:**

(а) временске вредности новца; и

(б) ризика специфичних за средство за које будуће процене токова готовине нису кориговане.

56 Стопа која одражава текуће тржишне процене временске вредности новца и ризика специфичних за датог средство, представља принос који би инвеститори захтевали када би требало да изаберу инвестицију која ће генерисати токове готовине у износима, времену и са профилем ризика једнаким оном, који ентитет очекује да потиче од датог средства. Ова стопа се процењује на основу стопе по којој се обављају текуће тржишне трансакције за слична средства, или на основу пондерисане просечне цене капитала ентитета котираног на берзи, који има само једно средство (или портфељ средстава) са сличним сервисним потенцијалом и ризицима као и средство за које се врши процена. Међутим, дисконтна стопа (стопе) која се користи за одмеравање употребне вредности средства не одражава ризике за које су будуће процене токова готовине већ кориговане. У супротном, ефекат неких претпоставки ће се дупло рачунати.

57 Када стопа за специфично средство није непосредно доступна на тржишту, ентитет користи замене како би проценио дисконтне стопе. Прилог А садржи додатна упутства за процену дисконтне стопе у таквим околностима.

Признавање и одмеравање губитка од умањења вредности

58 У параграфима 59–64 су изнети захтеви за признавањем и одмеравањем губитака од умањења вредности појединачних средстава, осим гудвила. Признавање и одмеравање губитака од умањења вредности јединице која генерише готовину, и гудвила је обрађено у параграфима 65–108.

59 **Ако, и само ако, је надокнадиви износ средства мањи од његове књиговодствене вредности, књиговодствену вредност треба смањити на надокнадиви износ. То смањење представља губитак од умањења вредности.**

60 **Губитак од умањења вредности треба одмах признати у билансу успеха, осим када се средство књижи по ревалоризованој вредности у складу са неким другим Међународним рачуноводственим стандардом (на пример, у складу са моделом ревалоризације из IAS 16). Сваки губитак од умањења вредности ревалоризованог средства се третира као смањење ревалоризационе резерве у складу са тим другим Стандардом.**

61 Губитак од умањења вредности неревалоризованог средства се признаје у добитку или губитку. Међутим, губитак од умањења вредности ревалоризованог средства се признаје у укупном осталом резултату до висине губитка од умањења вредности који не премашује износ ревалоризационе резерве за исто средство. Такав губитак од умањења вредности ревалоризованог средства смањује ревалоризациону резерву за то средство.

62 **Када је процењен износ губитка од умањења вредности већи од књиговодствене вредности средства на које се тај губитак односи, ентитет признаје обавезу, ако, и само ако, се то захтева неким другим Стандардом.**

63 **Након признавања губитка од умањења вредности, трошкови амортизације средства се коригују у будућим периодима, како би се систематски, у току преосталог корисног века трајања, алоцирала ревидирана књиговодствена вредност средства, умањена за (евентуалну) резидуалну вредност.**

64 Ако је признат губитак од умањења вредности, било каква одложена пореска средства или обавезе повезане с тим, утврђују се према IAS 12 упоређивањем ревидиране књиговодствене вредности са његовом пореском основицом (видети илустративни пример број 3).

Јединице које генеришу готовину и гудвил

65 У параграфима 66–108 и Прилогу Ц изнети су захтеви за идентификовањем јединице која генерише готовину, а којој припада неко средство, као и за утврђивањем књиговодствене вредности јединице која генерише готовину и гудвила и признавањем њихових губитака од умањења вредности.

Идентификовање јединице која генерише готовину, а којој неко средство припада

66 Ако постоји било каква назнака да је вредност неког средства умањена, надокнадива вредност се процењује за појединачно средство. Уколико није могуће проценити надокнадиви износ појединачног средства, ентитет утврђује надокнадиви износ јединице која генерише готовину, а којој то средство припада (средство јединице која генерише готовину).

67 Надокнадиви износ појединачног средства се не може утврдити ако:

(а) се употребна вредност неког средства не може проценити у износу приближном његовој фер вредности умањеној за трошкове продаје (на пример, када се будући токови готовине настали по основу континуираног коришћења тог средства, не могу проценити као занемарљиви); и

(б) средство не генерише приливе готовине који су великим делом независни од прилива готовине других средстава.

У таквим случајевима, употребна вредност, а самим тим и надокнадиви износ, могу се утврдити само за јединицу која генерише готовину тог средства.

Пример

Рудник има сопствену пругу за потребе подршке својим рударским активностима. Ова сопствена пруга се може продати само као старо гвожђе и она не генерише приливе готовине који су великим делом независни од прилива готовине од других средстава рудника.

Није могуће проценити надокнадиви износ приватне пруге, јер се њена употребна вредност не може утврдити и вероватно се разликује од вредности старог гвожђа. Због тога, ентитет процењује надокнадиви износ јединице која генерише готовину, а којој приватна пруга припада, то јест, целог рудника.

68 Као што је дефинисано у параграфу 6, јединица која генерише готовину од неког средства је најмања група средстава која обухвата дато средство и генерише приливе готовине, који су великим делом независни од прилива готовине од других средстава или група средстава. Идентификовање јединице која генерише готовину од неког средства укључује просуђивање. Ако се надокнадиви износ појединачног средства не може утврдити, ентитет идентификује најмању групу средстава која генеришу у великој мери независне приливе готовине.

Пример

Аутобуска компанија пружа услуге по основу уговора са општином којим се захтева минимум услуга на свакој од пет посебних линија. Средства намењена свакој линији и токови готовине од сваке линије могу се идентификовати одвојено. Једна од линија послује са значајним губитком.

Пошто ентитет нема опцију да укине неку од аутобуских линија, најнижи ниво прилива готовине, који се може идентификовати, а који је великим делом независан од прилива готовине од других средстава или групе средстава, је прилив готовине генерисан од свих пет линија заједно. Јединица која генерише готовину за сваку линију је аутобуска компанија као целина.

69 Готовински износи су приливи готовине и готовинских еквивалената добијених од екстерних субјеката. Када се утврђује да ли су приливи готовине од неког средства (или групе средстава) у великој мери независни од прилива готовине од других средстава (или групе средстава), ентитет узима у обзир различите факторе, укључујући и то како руководство прати пословање ентитета (на пример, по производним линијама, делатностима, појединачним локацијама, областима или регионима), односно како руководство доноси одлуке о настављању или отуђењу средстава и пословања. Илустративни пример број 1, пружа примере идентификовања јединице која генерише готовину.

70 Уколико постоји активно тржиште за производе неког средства или групе средстава, то средство, или група средстава се идентификују као јединица која генерише готовину, чак и када се неки или сви производи користе интерно. Уколико је прилив готовине генерисан било којим средствима или јединицом која генерише готовину под дејством интерних трансферних цена, ентитет користи најбољу процену руководства о будућим ценама које се могу постићи у независним трансакцијама када процењује:

(а) будуће приливе готовине који се користе за утврђивање употребне вредности средства или јединице која генерише готовину; и

(б) при утврђивању будућих одлива готовине који се користе за утврђивање употребне вредности било ког другог средства или јединице која генерише готовину, а која је резултат одређивања интерних трансферних цена.

71 Чак и када неки или сви производи неког средства или групе средстава користи у другим јединицама ентитета (на пример, међуфазни производи производног процеса), то средство или група средстава чине посебну јединицу која генерише готовину, ако ентитет може да тај производ прода на активном тржишту. То је зато што ово средство или група средстава могу да генеришу приливе готовине који би великим делом били независни од прилива готовине од других средстава или групе средстава. При коришћењу информација заснованих на финансијским буџетима/прогнозама које се односе на такву јединицу која генерише готовину или на било које друго средство или јединицу која генерише готовину на које утичу интерне трансферне цене, ентитет коригује ове информације ако интерне трансферне цене не одражавају најбољу процену руководства у вези са будућим ценама оствареним које би се могле остварити у независним трансакцијама.

72 Јединице које генеришу готовину се идентификују доследно из периода у период за исто средство или врсте средстава, осим ако промена није оправдана.

73 Ако ентитет утврди да неко средство припада јединици која генерише готовину којој није припадало у претходним периодима, или да су се врсте средстава груписаних за јединицу која генерише готовину тог средства измениле, параграф 130 захтева обелодањивања о тој јединици која генерише готовину, ако је признат, или сторниран губитак од умањења вредности те јединице.

Надокнадиви износ и књиговодствена вредност јединице која генерише готовину

74 Надокнадиви износ јединице која генерише готовину је њена фер вредност умањена за трошкове продаје, или употребна вредност, у зависности која је од њих већа. За сврхе утврђивања надокнадивог износа јединице која генерише готовину, свако "средство" у параграфима 19–57 тумачи се као "јединица која генерише готовину".

75 Књиговодствена вредност јединице која генерише готовину се утврђује доследно начину утврђивања њеног надокнадивог износа.

76 Књиговодствена вредност јединице која генерише готовину:

(а) обухвата књиговодствену вредност само оних средстава која се могу директно приписати или, оправдано и доследно алоцирати јединици која генерише готовину, а која ће генерисати будуће приливе готовине који се користе за одређивање употребне вредности те јединице; и

(б) не обухвата књиговодствену вредност признате обавезе, осим ако се надокнадиви износ јединице која генерише готовину, не може утврдити без узимања у обзир те обавезе.

То је због тога, што се фер вредност умањена за трошкове продаје и употребна вредност јединице која генерише готовину, утврђује искључењем токова готовине који се односе на средства, која нису део јединице која генерише готовину и обавезе, које су већ признате у финансијским извештајима (видети параграфе 28 и 43).

77 Када се средства групишу ради процене надокнадивог износа, значајно је да се у јединици која генерише готовину укључе сва средства која генеришу или се користе за генерисање релевантног тока готовине. У супротном, може изгледати да је вредност средстава јединице која генерише готовину у целости надокнадива, а да је у ствари настао губитак од умањења вредности. У неким случајевима, иако нека средства доприносе процењеним будућим токовима готовине јединице која генерише готовину, она се не могу алоцирати јединици која генерише готовину оправдано и доследно. Ово би могао бити случај код гудвила или средстава корпорације, као што су средства дирекције. У параграфима 80–103 се објашњава како се поступа са овим средствима приликом тестирања јединице која генерише готовину на умањење вредности.

78 Може бити неопходно да се размотре неке признате обавезе, како би се утврдио надокнадиви износ јединице која генерише готовину. Ово се може догодити, ако би се отуђењем јединице која генерише готовину од купца захтевало да преузме обавезу. У овом случају, фер вредност умањена за трошкове продаје (или процењени ток готовине од крајњег отуђења) јединице која генерише готовину, представља процењену продајну цену средстава јединице која генерише готовину, заједно са обавезом, умањена за трошкове отуђења. Да би се извршило смислено поређење књиговодствене вредности јединице која генерише готовину и њеног надокнадивог износа, књиговодствена вредност обавезе се одузима приликом утврђивања, како употребне вредности јединице која генерише готовину, тако и њене књиговодствене вредности.

Пример

Компанија има рудник у земљи у којој законодавство захтева од власника да на крају експлоатације доведе земљиште у првобитно стање. Трошкови довођења земљишта у првобитно стање обухватају и трошкове уклањања површинског слоја земље који се мора уклонити пре почетка експлоатације. Резервисање за трошкове уклањања површинског слоја земље је признато чим је то уклањање извршено. Резервисан износ је признат као део трошкова рудника и амортизује се током корисног века трајања рудника. Књиговодствена вредност резервисања за трошкове довођења земљишта у првобитно стање износи 500 н.ј., што је еквивалентно садашњој вредности тих трошкова.

Ентитет проверава да ли је вредност рудника умањена. Јединица која генерише готовину за рудник, је рудник у целини. Ентитет је примио разне понуде за куповину рудника по цени од око 800 н.ј.; ова цена одражава чињеницу да ће купац преузети обавезу враћања површинског слоја земље. Трошкови отуђења рудника су занемарљиви. Употребна вредност рудника је приближно 1.200 н.ј. не рачунајући трошкове довођења земљишта у првобитно стање. Књиговодствена вредност рудника је 1.000 н.ј.

Фер вредност умањена за трошкове продаје јединице која генерише готовину је 800 н.ј. Овај износ узима у обзир трошкове довођења земљишта у првобитно стање за које је већ извршено резервисање. Као последица тога,

употребна вредност јединице која генерише готовину се утврђује након узимања у обзир трошкова довођења земљишта у првобитно стање и процењена је на 700 н.ј. (1.200 н.ј. мање 500 н.ј.). Књиговодствена вредност јединице која генерише готовину је 500 н.ј., што представља књиговодствену вредност рудника (1.000 н.ј.), умањену за књиговодствену вредност резервисања за трошкове довођења земљишта у првобитно стање (500 н.ј.). Дакле, надокнадиви износ јединице која генерише готовину превазилази њену књиговодствену вредност.

^а У овом стандарду монетарни износи се означавају као “новчане јединице” (н.ј.).

79 Из практичних разлога, надокнадиви износ јединице која генерише готовину се понекад утврђује након узимања у обзир средстава, која нису део јединице која генерише готовину (на пример, потраживања или друга финансијска средства) или обавеза које су већ признате (на пример, дуговања добављачима, пензије и друга резервисања). У таквим случајевима, књиговодствена вредност јединице која генерише готовину се увећава за књиговодствену вредност тих средстава, а умањује за књиговодствену вредност тих обавеза.

Гудвил

Алокација гудвила на јединице која генеришу готовину

80 За сврхе тестирања на умањење вредности, гудвил стечен у оквиру пословне комбинације се, од дана стицања, распоређује на сваку стицаочеву јединицу која генерише готовину, или групе таквих јединица, за које се очекује да остварују корист од синергије комбинације, без обзира да ли су друга стечена средства или обавезе додељене тим јединицама или групама јединица. Свака јединица или група јединица на које се алоцира гудвил:

(а) представља најнижи ниво у оквиру ентитета, на коме се врши праћење гудвила за сврхе интерног управљања; и

(б) није већа од сегмента пословања, који је одређен у складу са IFRS 8 *Сегменти пословања*.

81 Гудвил признат у пословној комбинацији је средство које представља будуће економске користи настале од других средстава стечених у пословној комбинацији које се не идентификује засебно, нити се признаје појединачно. Гудвил не генерише готовинске токове независно од других средстава или група средстава, а често доприноси токовима готовине већег броја јединица које генеришу готовину. Понекад се гудвил не може алоцирати непроизвољно појединачним јединицама које генеришу готовину, већ само групама јединица које генеришу готовину. Као резултат, најнижи ниво на коме се гудвил прати у оквиру ентитета за потребе интерног управљања понекад чини више јединица које генеришу готовину, а на које се гудвил односи, али ком се он не може алоцирати. Помињања јединице која генерише готовину и којој је гудвил алоциран у параграфима 83 – 99 и Прилогу Ц треба тумачити као групу јединица које генеришу готовину и којима је гудвил алоциран.

82 Примена захтева из параграфа 80 резултира тестирањем гудвила на умањење вредности на нивоу којим се одражава начин на који ентитет управља пословањем и са којим се гудвил обично повезује. Дакле, развој додатних система извештавања обично није неопходан.

83 Јединица која генерише готовину и на коју је алоциран гудвил за сврхе тестирања на умањење вредности може да се не подудара са нивоом на ком се алоцира гудвил у складу са IAS 21 – *Ефекти промена девизних курсева*, да би се одмеравали добити и губици од промена девизних курсева. На пример, ако IAS 21 од ентитета захтева да алоцира гудвил на релативно ниским нивоима у циљу одмеравања добитака и губитака од промена девизних курсева, не захтева се тестирање гудвила на умањење вредности на истом нивоу осим ако се и гудвил не прати на том нивоу за сврхе интерног управљања.

84 Ако се почетна алокација гудвила стеченог у пословној комбинацији не може завршити пре краја годишњег периода у ком се извршава та пословна комбинација, та почетна алокација се завршава пре краја првог годишњег периода који почиње након датума стицања.

85 У складу са IFRS 3 – *Пословне комбинације*, ако се почетно обрачунавање једне пословне комбинације може одредити само привремено до краја периода у којем је комбинација извршена, стицалац:

(а) обрачунава комбинацију коришћењем тих привремених вредности; и

(б) признаје евентуална кориговања тих привремених вредности као резултат довршавања почетног књижења у периоду одмеравања, који не сме да траје од дванаест месеци од датума стицања.

У таквим случајевима можда неће бити могуће да се заврши почетна алокација гудвила признатог у комбинацији пре краја годишњег периода у ком се врши комбинација. Кад је то у питању, ентитет обелодањује информације захтеване у параграфу 133.

86 Ако је гудвил алоциран на једну јединицу која генерише готовину, а ентитет отуђи пословање те јединице, гудвил везан за то отуђено пословање:

(а) се укључује у књиговодствену вредност пословања при одређивању добитка или губитка од отуђења; и

(б) одмерава на основу релативних вредности отуђеног пословања и дела задржане јединице која генерише готовину, осим ако ентитет не може да покаже да неки други метод боље одражава гудвил

повезан са отуђеним пословањем.

Пример

Ентитет продаје пословање које је било део јединице која генерише готовину, а на коју је гудвил алоциран за 100 н.ј. Гудвил алоциран на ту јединицу се не може идентификовати или повезати са групом средстава на нивоу нижем од те јединице, осим произвољно. Надокнадиви износ сегмента задржане јединице која генерише готовину је 300 н.ј.

Пошто се гудвил алоциран на јединицу која генерише готовину не може произвољно идентификовати или повезати са групом средстава на нивоу нижем од те јединице, гудвил повезан са отуђеним пословањем се одмерава на основу релативних вредности тог отуђеног пословања и задржаног сегмента јединице. Према томе, 25% гудвила алоцираног на јединицу која генерише готовину се укључује у књиговодствену вредност пословања које је продато.

87 Ако један ентитет врши реорганизацију своје извештајне структуре тако да мења састав једне или више јединица које генеришу готовину на које је алоциран гудвил, гудвил се реалочира на захваћене јединице. Та реалокација се врши коришћењем приступа релативне вредности, сличног оном који се користи када ентитет отуђи пословање у оквиру једне јединице која генерише готовину, осим ако ентитет не може да покаже да неки други метод боље одражава гудвил повезан са реорганизованим јединицама.

Пример

Гудвил је претходно био алоциран на јединицу која генерише готовину А. Гудвил алоциран на јединицу А не може бити идентификован или повезан са једном групом средстава на нивоу нижем од нивоа А, осим произвољно. А треба да се подели и интегриса у три друге јединице које генеришу готовину – Б, Ц и Д.

Пошто гудвил алоциран на јединицу А не може бити произвољно идентификован или повезан са једном групом средстава на нивоу нижем од А; он се реалочира на јединице Б, Ц и Д на основу релативних вредности трију сегмената јединице А, пре њиховог интегрисања са јединицама Б, Ц и Д.

Тестирање јединица које генеришу готовину са гудвилем на умањења вредности

88 Када се, како је објашњено у параграфу 81, гудвил односи на јединицу која генерише готовину, али није алоциран на ту јединицу, увек када постоје назнаке да је дошло до умањења вредности, та јединица се тестира, поређењем књиговодствене вредности јединице умањене за гудвил, са надокнадивим износом јединице. Сваки губитак од умањења вредности се признаје у складу са параграфом 104.

89 Ако јединица која генерише готовину, описана у параграфу 88, садржи у својој књиговодственој вредности неко нематеријално средство које има коначни корисни век трајања и још није расположиво за коришћење и оно се може тестирати на умањење вредности само као део јединице која генерише готовину, онда параграф 10 захтева да се и та јединица такође тестира за умањење вредности једном годишње.

90 Јединица која генерише готовину, а на коју је гудвил алоциран, тестира се на умањење вредности једном годишње, и увек када постоје назнаке да је дошло до умањења вредности јединице, поређењем књиговодствене вредности јединице умањене за гудвил, са надокнадивим износом јединице. Уколико је надокнадиви износ већи од књиговодствене вредности јединице, сматра се да није дошло до умањења вредности. Уколико је књиговодствена вредност већа од надокнадивог износа, ентитет признаје губитак од умањења вредности у складу са параграфом 104.

91-95 [Брисани]

Динамика тестирања на умањење вредности

96 Годишње испитивање на умањење вредности јединице која генерише готовину на коју је алоциран гудвил може бити спроведено било кад у току једног годишњег периода, под условом да се испитивање извршава у исто време сваке године. У различитим јединицама које генеришу готовину може се испитивати умањење вредности у различитим временским периодима. Међутим, ако је неки део гудвила или целокупни гудвил алоциран на јединицу која генерише готовину био стечен у пословној комбинацији и током текућег годишњег периода, та јединица треба да буде подвргнута тесту на умањење вредности пре краја текућег годишњег периода.

97 Ако се средства која чине јединицу која генерише готовину тестирају на умањење вредности у исто време кад и јединица која садржи гудвил, та средства се тестирају на умањење вредности пре јединице која садржи гудвил. Исто тако, ако се јединице које генеришу готовину, које чине групу јединица које генеришу готовину, којима је алоциран гудвил тестирају на умањење вредности у исто време као и

група јединица која садржи гудвил, у засебним јединицама треба да се испита умањење вредности пре групе јединица које садрже гудвил.

98 У тренутку испитивања умањења вредности јединице која генерише готовину и на коју је алоциран гудвил, може постојати назнака умањења вредности средства у оквиру јединице која садржи гудвил. У таквим околностима ентитет прво испитује умањење вредности средства и признаје евентуални губитак од умањења вредности пре испитивања јединице која генерише готовину која садржи гудвил. Слично томе, може постојати назнака умањења вредности јединице која генерише готовину у оквиру групе јединица која садржи гудвил. У таквим случајевима, ентитет прво испитује умањење вредности у јединици која генерише готовину и признаје евентуални губитак од умањења вредности за ту јединицу, пре испитивања умањења вредности групе јединица на које је алоциран гудвил.

99 **Најскорија детаљна калкулација надокнадивог износа једне јединице која генерише готовину и на коју је гудвил био алоциран извршена у претходном периоду може се користити при испитивању умањења вредности те јединице у текућем временском периоду ако се испуне следећи услови:**

(а) средства и обавезе које чине јединицу се нису значајно променила од најскорије калкулације надокнадивог износа;

(б) резултат најскорије калкулације надокнадивог износа био је значајно виши од књиговодствене вредности јединице; и

(ц) на основу анализе догађаја до којих је дошло и околности које су се измениле од најскорије калкулације надокнадивог износа, мала је вероватноћа да ће одређивање садашњег надокнадивог износа бити мање од садашње књиговодствене вредности јединице.

Заједничка средства

100 Заједничка средства обухватају средства групе или делове средства, као што су управна зграда или неког сектора ентитета, опрема за АОП или центар за истраживања. Структура ентитета одређује да ли неко средство, укључено у јединицу која генерише готовину, испуњава услове из дефиниције заједничких средстава садржане у овом Стандарду. Кључне карактеристике заједничких средстава су да не генеришу приливе готовине независне од других средстава или групе средстава и њихова књиговодствена вредност се не може у целости приписати посматраној јединици која генерише готовину.

101 Пошто заједничка средства корпорације не генеришу посебне приливе готовине, надокнадиви износ појединачног заједничког средства се не може утврдити, осим када руководство одлучи да то средство прода. Због тога, када постоји назнака да је вредност заједничког средства можда умањена, надокнадиви износ тог средства се утврђује у оквиру надокнадивог износа јединице која генерише готовину и та вредност се упоређује са књиговодственом вредношћу дате јединице или групе јединица које генеришу готовину, а сваки губитак од умањења вредности се признаје у складу са параграфом 104.

102 **При тестирању јединице која генерише готовину на умањење вредности, ентитет идентификује сва заједничка средства која се односе на ту посматрану јединицу. Ако део књиговодствене вредности заједничког средства:**

(а) може бити алоциран посматраној јединици на оправдано и доследно, ентитет упоређује књиговодствену вредност заједничког средства која је алоцирана јединици, са њеним надокнадивим износом. Било који губитак од умањења вредности се признаје у складу са параграфом 104.

(б) не може бити алоциран посматраној јединици оправдано и доследно, ентитет треба да:

(i) упореди књиговодствену вредност јединице, изузев заједничког средства, са њеним надокнадивим износом и призна било који губитак од умањења вредности који је настао сходно параграфу 104;

(ii) идентификује најмању групу јединица које генеришу готовину у коју спада посматрана јединица и којој део књиговодствене вредности заједничког средства може бити алоциран оправдано и доследно; и

(iii) упореди књиговодствену вредност те групе јединица које генеришу готовину, укључујући део књиговодствене вредности заједничког средства алоцираног тој групи јединица, са надокнадивим износом те групе јединица. Било који губитак од умањења вредности треба бити признат у складу са параграфом 104.

103 Илустративни пример број 8 илуструје примену ових захтева на заједничка средства.

Губитак од умањења вредности јединице која генерише готовину

104 Губитак од умањења вредности средстава јединице које генерише готовину (најмање групе јединица које генеришу готовину на које је већ алоциран гудвил или средства корпорације) треба признати ако, и само ако, је надокнадиви износ јединице (групе јединица) мањи од њене (њихове) књиговодствене вредности. Губитак од умањења вредности треба алоцирати тако да се смањи књиговодствена вредност средстава те јединице (групе јединица) по следећем редоследу:

(а) прво, смањењем књиговодствене вредности за било који гудвил који је алоциран на јединицу која генерише готовину (групу јединица); и

(б) затим, на друга средства те јединице (групе јединица) у сразмери са њиховом појединачном књиговодственом вредношћу.

Ова смањења књиговодствене вредности треба третирати као губитке од умањења вредности појединачних средстава и признати их у складу са параграфом 60.

105 При алоцирању губитка од умањења вредности у складу са параграфом 104, ентитет не смањује књиговодствену вредност средства испод износа који је од следећих највећи:

(а) фер вредности умањене за трошкове продаје (ако се може утврдити);

(б) употребне вредности средства (ако се може утврдити); и

(ц) нуле.

Износ губитка од умањења вредности који би иначе био алоциран на дато средство, треба алоцирати на остала средства јединице (групе јединица) на пропорционалној основи.

106 Ако није изводљиво да се процени надокнадиви износ сваког појединачног средства јединице која генерише готовину, овај Стандард захтева да се губитак од умањења вредности произвољно алоцира на средства дате јединице, без гудвила, зато што сва та средства заједно генеришу готовину у оквиру те јединице.

107 Ако се надокнадиви износ појединачног средства не може утврдити (видети параграф 67) онда се:

(а) губитак од умањења вредности признаје за дато средство, ако је његова књиговодствена вредност већа од износа фер вредности умањене за трошкове продаје, или од износа добијеног применом поступака алокације описаних у параграфима 104 и 105, зависно који је од тих износа већи; и

(б) не признаје се губитак од умањења вредности неког средства, ако вредност одговарајуће јединице која генерише готовину није умањена. Ово се односи чак и на случај када је фер вредност умањена за трошкове продаје мања од књиговодствене вредности.

Пример

Машина је претрпела физичко оштећење, али још увек функционише, иако не тако добро као раније. Фер вредност умањена за трошкове продаје машине је мања од њене књиговодствене вредности. Машина не производи независне приливе готовине. Најмања препознатљива група средстава која обухвата ту машину и генерише приливе готовине, великим делом независне од прилива готовине од других средстава, је производна линија којој машина припада. Надокнадиви износ производне линије указује да вредност производне линије као целине није умањена.

Прва претпоставка: буџети/прогнозе које је руководство одобрило не указују на његову намеру да машину замени.

Надокнадиви износ саме машине се не може проценити, пошто њена употребна вредност:

(а) *може бити различита од њене фер вредност умањене за трошкове продаје; и*

(б) *може бити утврђена само у оквиру јединице која генерише готовину, а којој та машина припада (производна линија).*

Вредност производне линије није умањена и зато се за ту машину не признаје никакво умањење вредности. Ипак, ентитет може наћи за потребно да поново процени амортизациони период или метод амортизације те машине. Можда је потребан краћи амортизациони период или метода брже амортизације, који ће одразити очекивани преостали користан век трајања машине, или образац којим се очекује да ће ентитет трошити економске користи.

Друга претпоставка: буџети/прогнозе које је руководство одобрило указују на његову намеру да машину замени и да је прода у блиској будућности. Токови готовине по основу континуираног коришћења машине до њене продаје су процењени као занемарљиви.

Употребна вредност машине се може проценити као приближна њеној фер вредности умањеној за трошкове продаје. Због тога се надокнадиви износ машине може утврдити и не узима се у обзир јединица која генерише готовину, а којој та машина припада (производна линија). Пошто је фер вредност умањена за трошкове продаје машине мања од њене књиговодствене вредности, признаје се губитак од умањења вредности машине.

108 Пошто се примене захтеви из параграфа 104 и 105, обавеза се признаје за све преостале износе губитка од умањења вредности јединице која генерише готовину, ако, и само ако, се то захтева неким другим Стандардом.

Сторнирање губитка од умањења вредности

109 У параграфима 110–116, изнети су захтеви за сторнирање губитка од умањења вредности, који је признат за неко средство или јединицу која генерише готовину у току претходних година. У тим захтевима се користи израз “средство”, али се тај израз подједнако односи на појединачно средство, или на јединицу која генерише готовину. Додатни захтеви изнети су за појединачно средство у параграфима 117 и 121, за јединицу која генерише готовину у параграфима 122 и 123 и за гудвил у параграфима 124 и 125.

110 Ентитет на крају сваког извештајног периода процењује да ли има било каквих назнака да губитак од умањења вредности неког средства, осим гудвила, признат у претходним годинама можда више не постоји, или је можда умањен. Ако таква назнака постоји, ентитет процењује надокнадиви износ тог средства.

111 Приликом процењивања да ли постоји нека назнака да губитак од умањења вредности неког средства, осим гудвила, признат у претходним годинама можда више не постоји или је можда умањен, ентитет, као минимум, разматра следеће назнаке:

Екстерне изворе информација

(а) тржишна вредност средства је значајно порасла у току периода;

(б) значајне промене повољне за ентитет догодиле су се у току периода, или ће се догодити у блиској будућности у технолошком, тржишном, економском или законском окружењу у коме ентитет послује, или на тржишту коме је средство намењено;

(ц) тржишне каматне стопе или друге тржишне стопе приноса на инвестицију су смањене у току периода, а ова смањења ће вероватно имати утицаја на дисконтну стопу која се користи приликом обрачуна употребне вредности средства и на материјално значајно повећање његовог надокнадивог износа;

Интерне изворе информација

(д) значајне промене повољне за ентитет догодиле су се у току периода, или се очекује да ће се догодити у блиској будућности, у мери у којој, или на начин на који се средство користи, или се очекује да ће бити коришћено. Ове промене обухватају трошкове настале током периода ради побољшања или повећања учинка средстава или реструктурирања пословања коме то средство припада; и

(е) интерни извештаји указују на постојање доказа да је економски učinак средстава бољи, или да ће бити бољи од очекиваног.

112 Назнаке о потенцијалном смањењу губитка од умањења вредности из параграфа 111, углавном одражавају назнаке о потенцијалном губитку од умањења вредности из параграфа 12.

113 Ако постоји назнака да признати губитак од умањења вредности неког средства, осим гудвила, можда више не постоји или је можда смањен, то може да укаже да је можда потребно преиспитати и кориговати преостали користан век, метод амортизације или резидуалну вредност средства у складу са стандардом који се примењује за то средство, чак и када губитак, због умањења његове вредности, није сторниран.

114 Губитак од умањења вредности неког средства признат у претходним годинама треба сторнирати ако, и само ако, је дошло до промене процена које су коришћене при утврђивању надокнадивог износа тог средства, након што је губитак од умањења вредности признат последњи пут. Уколико је то случај, књиговодствену вредност средства треба повећати до његовог надокнадивог износа, изузев као што је описано у параграфу 117. То повећање представља сторнирање губитка од умањења вредности.

115 Сторнирање губитка од умањења вредности одражава повећање процењеног корисног потенцијала средства, било његовим коришћењем или продајом, након датума када је ентитет последњи пут признао губитак од умањења вредности тог средства. Параграф 130 захтева од ентитета да идентификује промене процена које проузрокују повећање процењеног корисног потенцијала средства. Примери промена процена обухватају:

(а) промену основе за надокнадиви износ (тј. да ли је надокнадиви износ заснована на фер вредности умањеној за трошкове продаје или на употребној вредности);

(б) ако је надокнадиви износ заснован на употребној вредности: промену износа или времена процењених будућих токова готовине, или промену дисконтне стопе; или

(ц) ако је надокнадиви износ заснован на фер вредности умањеној за трошкове продаје: промену процене компоненти фер вредности умањене за трошкове продаје.

116 Употребна вредност неког средства може постати већа од његове књиговодствене вредности једноставно зато што се садашња вредност будућих прилива готовине повећава ако су употребна и књиговодствена вредност приближне. Међутим, потенцијал тог средства није се повећао. Због тога се губитак од умањења вредности не сторнира само због протока времена (који се понекад назива “поништавање” дисконта), чак и када надокнадиви износ средства постане већи од његове књиговодствене вредности.

Сторнирање губитка од умањења вредности за појединачно средство

117 Повећана књиговодствена вредност неког средства, осим гудвила, по основу сторнирања губитка од умањења вредности, не треба да премашу књиговодствену вредност тог средства која би била утврђена (умањена за износ амортизације), да у претходним годинама није било признавања губитка од умањења

његове вредности.

118 Свако повећање књиговодствене вредности неког средства, осим гудвила, изнад његове књиговодствене вредности која би била утврђена (по умањењу за износ амортизације) да у претходним годинама није било признавања губитка од умањења његове вредности, представља ревалоризацију. За рачуноводствено обухватање те ревалоризације ентитет поступа у складу са Стандардом који важи за то средство.

119 Сторнирање губитка од умањења вредности неког средства, осим гудвила, се одмах признаје у билансу успеха, осим када се то средство не књижи по ревалоризованој вредности у складу са неким другим стандардом (на пример, према моделу ревалоризације из IAS 16). Свако сторнирање губитка од умањења вредности ревалоризованог средства треба третирати као повећање ревалоризације у складу са тим другим Стандардом.

120 Сторнирање губитка од умањења вредности ревалоризованог средства се признаје у укупном осталом резултату и повећава ревалоризациону резерву за то средство. Међутим, у мери у којој је губитак од умањења вредности истог ревалоризованог средства претходно био признат у билансу успеха, сторнирање тог губитка од умањења вредности се такође признаје у билансу успеха.

121 Након што се призна сторнирање губитка од умањења вредности, трошкови амортизације тог средства се коригује у будућим периодима, како би се ревидирана књиговодствена вредност средства, умањена за његову резидуалну вредност (ако је има), систематски алоцирала током преосталог корисног века трајања.

Сторнирање губитка од умањења вредности за јединицу која генерише готовину

122 Сторнирање губитка од умањења вредности за јединицу која генерише готовину се алоцира на средства јединице, осим на гудвил, сразмерно књиговодственим вредностима тих средстава. Ова повећања књиговодствених вредности се третирају као сторнирања умањења вредности појединачних средстава и признају се у складу са параграфом 119.

123 Приликом алоцирања сторнираног губитка од умањења вредности јединице која генерише готовину у складу са параграфом 122, књиговодствену вредност неког средства се не увећава изнад нижег од следећих износа:

(а) његовог надокнадивог износа (ако се може утврдити); и

(б) његове књиговодствене вредности која би била утврђена (умањене за амортизацију) да није било признавања губитка од умањења вредности тог средства у претходним периодима.

Износ сторнираног губитка од умањења вредности, који би иначе био алоциран на неко средство, треба пропорционално алоцирати на друга средства јединице, изузев гудвила.

Сторнирање губитка од умањења вредности гудвила

124 Губитак од умањења гудвила се не сторнира у наредном периоду.

125 IAS 38, *Нематеријална имовина*, забрањује признавање интерно генерисаног гудвила. Свако повећање надокнадивог износа гудвила у периодима после признавања губитка од умањења вредности тог гудвила ће вероватно бити повећање интерно генерисаног гудвила, а не повећање губитка од умањења вредности признатог за стечени гудвил.

Обелодањивање

126 За сваку групу средстава ентитет обелодањује следеће:

(а) износ губитака од умањења вредности признат у добитку или губитку у току периода и позиције извештаја о укупном резултату којима се обухватају губици од умањења вредности;

(б) износ сторнираних губитака од умањења вредности признат у билансу успеха у току периода и позиције извештаја о укупном резултату којима се обухватају сторнирања губитака од умањења вредности;

(ц) износ губитака од умањења вредности ревалоризованих средстава признатих у укупном осталом резултату у току периода; и

(д) износ сторнираних губитака од умањења вредности ревалоризованих средстава признатих у укупном осталом резултату у току периода.

127 Групу средстава представљају средства груписана према сличној природи и коришћењу у пословању ентитета.

128 Информације које се захтевају у параграфу 126 могу се презентовати заједно са другим информацијама обелодањеним за ту класу средстава. На пример, ове информације могу бити обухваћене усклађивањем књиговодствене вредности основних средстава на почетку и на крају периода, као што то захтева IAS 16.

129 Ентитети који извештавају о информацијама по сегментима у складу са IFRS 8, обелодањују следеће за сваки извештајни сегмент:

(а) износ губитака од умањења вредности средства признатих током периода у укупном осталом

результату.

(б) износ сторнирања губитака од умањења вредности средстава признатих у добитку или губитку и у укупном осталом резултату током периода.

130 Ентитет обелодањује следеће за сваки значајан губитак од умањења вредности појединачног средства, укључујући гудвил, или јединицу која генерише готовину, признат или сторниран у току периода:

(а) догађаје и околности који су довели до признавања или сторнирања губитака од умањења вредности;

(б) износ губитка од умањења вредности који је признат или сторниран;

(ц) за појединачно средство:

(i) природу средства; и

(ii) извештајни сегмент коме средство припада, ако ентитет извештава о информацијама по сегментима у складу са IFRS 8,

(д) за јединицу која генерише готовину:

(i) опис јединице која генерише готовину (на пример да ли је то производна линија, постројење, пословни сегмент, географска област, извештајни сегмент дефинисан у IFRS 8); и

(ii) износ губитка од умањења вредности који је признат или сторниран према класи средстава и ако ентитет извештава о информацијама по сегментима у складу са IFRS 8, по извештајном сегменту); и

(iii) ако је груписање средстава за идентификовање јединице која генерише готовину промењено од претходне процене њеног надокнадивог износа (ако га има), опис садашњег и ранијег начина груписања средстава и разлоге за промену начина на који се јединица која генерише готовину идентификује;

(е) да ли је надокнадиви износ неког средства (јединице која генерише готовину) његова фер вредност умањена за трошкове продаје или његова употребна вредност;

(ф) ако је надокнадиви износ његова фер вредност умањена за трошкове продаје, која основа је коришћена за утврђивање фер вредности умањене за трошкове продаје (на пример, да ли је фер вредност утврђена позивањем на активно тржиште или на неки други начин); и

(г) ако су надокнадиви износ и употребна вредност исти, које дисконтне стопе су коришћене у садашњој и у ранијој процени употребне вредности (ако је процена вршена).

131 Ентитет обелодањује следеће информације за укупне губитке услед умањења вредности и за укупна сторнирања губитака услед умањења вредности призната током периода за који нису обелодањене информације у складу са параграфом 130:

(а) главне класе средстава на које утичу губици од умањења вредности и главне групе средстава за које је вршено сторнирање губитака од умањења вредности; и

(б) главни догађаји и околности који су довели до признавања или сторнирања ових губитака од умањења вредности.

132 Ентитет се подстиче да обелодани кључне претпоставке које су коришћене при утврђивању надокнадивог износа средстава (јединица које генеришу готовину) у току периода. Међутим, параграф 134 захтева да ентитет обелодани информације о проценама коришћеним за мерење надокнадивог износа јединице која генерише готовину када је гудвил или нематеријално средство са неодрђеним корисним веком трајања укључен(о) у књиговодствену вредност те јединице.

133 Ако, у складу са параграфом 84, било који део гудвила стеченог у једној пословној комбинацији током периода није алоциран на јединицу која генерише готовину (групу јединица) на крају извештајног периода, износ неалоцираног гудвила се обелодањује заједно са разлозима због којих је тај износ остао неалоциран.

Процене коришћене при одмеравању надокнадивих износа јединица које генеришу готовину, а које садрже гудвил или нематеријална средства са неограниченим корисним веком

134 Ентитет обелодањује податке захтеване под тачкама од (а) до (ф) за сваку јединицу која генерише готовину (групу јединица) за коју је књиговодствена вредност гудвила или нематеријалног средства са неограниченим корисним веком алоцирана на ту јединицу (групу јединица) важна у односу на укупну књиговодствену вредност гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања у ентитету:

(а) књиговодствену вредност гудвила алоцираног јединици (групи јединица);

(б) књиговодствену вредност нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања алоцирана на јединицу (групу јединица);

(ц) основу за одређивање надокнадивог износа јединице (групе јединица) (на пример употребна вредност или фер вредност умањена за трошкове продаје);

(д) ако се надокнадиви износ заснива на употребној вредности:

(i) опис сваке кључне претпоставке на којој је руководство засновало своје пројекције токова готовине за период обухваћен најскоријим буџетима/прогнозама. Кључне претпоставке су оне у вези са којима је надокнадиви износ јединице (или групе јединица) најосетљивији;

(ii) опис приступа руководства одређивању вредности додељеној(им) свакој кључној претпоставци, да ли та (те) вредност(и) одражава(ју) досадашње искуство или, ако је прикладно, да ли је(су) у сагласности са екстерним изворима информација, и ако то није случај, како и зашто се разликују од искуства или екстерних извора информација;

(iii) период за који је руководство пројектовало токове готовине који се заснивају на финансијским буџетима и прогнозама прихваћеним од стране руководства и, када се период дужи од пет година користи за јединицу која генерише готовину (или групу јединица), објашњење разлога због ког је тај дужи период оправдан;

(iv) стопа раста коришћена за екстраполацију пројекције токова готовине после периода покривеног најскоријим буџетима/прогнозама, и оправдање за коришћење било које стопе раста више од дугорочне просечне стопе раста за производе, привредне гране, државу или државе у којима послује ентитет, или за тржиште којој је јединица (или група) намењена;

(v) дисконтна(е) стопа(е) која се примењује (е) на пројекције токова готовине;

(е) ако се надокнадиви износ јединице (или групе јединица) заснива на фер вредности умањеној за трошкове продаје, методологија која се употребљава при одређивању фер вредности умањене за трошкове продаје. Ако фер вредност умањена за трошкове продаје није одређена коришћењем процењене тржишне цене за јединицу (групу јединица), следеће информације се такође обелодањују:

(i) опис сваке кључне претпоставке на којој је руководство засновало своје одређивање фер вредности умањене за трошкове продаје. Кључне су претпоставке у вези са којима је надокнадиви износ јединице (или групе јединица) најосетљивији;

(ii) опис приступа руководства у одређивању вредности додељене(их) свакој кључној претпоставци, да ли та(те) вредност(и) одражава(ју) досадашње искуство или, ако је то прикладно, да ли је у сагласности са екстерним изворима информација, и ако то није случај, како и зашто се разликују од искуства или екстерних извора информација;

Уколико се фер вредност умањена за трошкове продаје одређује коришћењем пројекције дисконтваног тока готовине, треба обелоданити следеће информације:

(iii) период који је покривен пројектованим токовима готовине.

(iv) стопу раста која је коришћена за пројекцију токова готовине.

(v) стопе дисконтовања које су примењене на пројекцију токова готовине.

(ф) ако би евентуална измена неке кључне претпоставке на којој је руководство засновало своје одређивање надокнадивог износа јединице (групе јединице) довела до тога да књиговодствена вредност јединице (или групе јединице) буде већа од њеног надокнадивог износа:

(i) износ за који је надокнадиви износ већи од књиговодствене вредности јединице (групе јединица);

(ii) вредност додељена кључној претпоставци;

(iii) износ за који вредност додељена кључној претпоставци мора да се измени, након узимања у обзир било каквих последичних ефеката те измене на друге променљиве коришћене за одмеравање надокнадивог износа, ради изједначавања надокнадивог износа јединице (или групе) и њене књиговодствене вредности.

135 Ако је део или цела књиговодствена вредност гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања алоциран на више јединица које генеришу готовину (или групу јединица), и износ тако алоциран на сваку јединицу (или групу јединица) није важан у поређењу са укупном књиговодственом вредношћу гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања тог ентитета, та чињеница се обелодањује, заједно са збирном књиговодственом вредношћу гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања алоцираним на те јединице (или групе јединица). Поред тога, ако се надокнадиви износи било које од тих јединица (или група јединица) заснивају на истој(им) кључној(им) претпоставци(кама) и збирној књиговодственој вредности гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања њима алоцираним и ако су значајни у поређењу са укупном књиговодственом вредношћу гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања једног ентитета, ентитет обелодањује ту чињеницу, као и:

(а) збирну књиговодствену вредност гудвила, алоцирану на те јединице (или групе јединица);

(б) збирну књиговодствену вредност нематеријалних средстава са неограниченим корисним вековима трајања алоцираним на те јединице (или групе јединица);

(ц) опис кључне(их) претпоставке(и);

(д) опис приступа руководства одређивању вредности додељене(их) свакој кључној претпоставци, да ли та(те) вредност(и) одражава(ју) досадашње искуство или, ако је то прикладно, да ли је(су) у сагласности са екстерним изворима информација, и ако то није случај, како и зашто се разликују

од искуства или екстерних извора информација;

(е) ако је разумно могућа измена неке кључне претпоставке узроковала да збир књиговодствених вредности јединице (или групе јединица) буде већи од збира њиховог надокнадивог износа:

(i) збир чији је надокнадиви износ већи од књиговодствене вредности збира јединице (групе јединица)

(ii) вредност(и) додељена(е) кључној(им) претпоставци(-кама);

(iii) износ за који вредност додељена кључној претпоставци мора да се измени, након укључивања било каквих последичних ефеката те измене у друге променљиве коришћене приликом одмеравања надокнадивог износа, са циљем изједначавања надокнадивог износа агрегиране јединице (или групе) са њиховим књиговодственим вредностима.

136 Најскорија детаљна калкулација извршена у претходном периоду надокнадивог износа једне јединице која генерише готовину (групу јединица) може, сагласно параграфу 24 или 99, да буде пренета у следећи период и коришћена приликом испитивања умањења вредности те јединице (групе средстава) у текућем периоду, под условом да су испуњени специфични критеријуми. Кад је тако, информације за ту јединицу (групу јединица) које су садржане у обелодањивањима која захтевају параграфи 134 и 135 везане су за пренету калкулацију надокнадивог износа.

137 Илустративни пример 9 показује обелодањивања која захтевају параграфи 134 и 135.

Прелазне одредбе и датум ступања на снагу

138 [Брисан].

139 Ентитет примењује овај Стандард:

(а) на гудвил и нематеријална средства које је стекао пословним комбинацијама за које је датум споразума 31. март 2004. године или касније; и

(б) на сва остала средства проспективно од почетка првог годишњег периода који почиње на или након 31. марта 2004. године.

140 Ентитети на које се односи параграф 139 подстичу се да примењују захтеве овог стандарда пре датума ступања на снагу, наведеног у параграфу 139. Додуше, ако ентитет примени овај стандард пре тих датума, треба такође истовремено да примењује IFRS 3 и IAS 38 (ревидиран 2004.).

140А Објављивањем IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су измењени и параграфи 61, 120, 126 и 129. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

140Б Објављивањем IFRS 3 (ревидираног 2008. године) измењени су параграфи 65, 81, 85 и 139; брисани су параграфи 91–95 и додат је Прилог Ц. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

140С Објављивањем Побољшања IFRS у мају 2008. године измењен је параграф 134(е). Ентитет примењује ту измену за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

140Д Објављивањем *Трошкови инвестирања у зависни ентитет, заједнички контролисани ентитет или повезани ентитет* (измене IFRS 1 и IAS 27) у мају 2008. године додат је параграф 12(х). Ентитет примењује ову измену проспективно на годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примени повезане измене дате у параграфима 4 и 38А IAS 27 за неки ранији период, примењује и измене у параграфима 4 и 38А IAS 27 у истом периоду.

Повлачење IAS 36 (објављеног 1998.)

141 Овај стандард замењује IAS 36 – *Умањење вредности имовине* (објављен 1998.).

Прилог А

Коришћење техника садашње вредности за одмеравање употребне вредности

Овај прилог је саставни део Стандарда. Он садржи упутства за коришћење техника садашње вредности приликом одмеравања употребне вредности. Иако се у упутствима користи термин “средство”, подједнако се примењује за групу средстава која формирају јединицу која генерише готовину.

Компоненте одмеравања садашње вредности

A1 Следећи елементи заједно обухватају економске разлике између средстава:

(а) процена будућих токова готовине, или у сложенијим случајевима, низа будућих токова готовине које ентитет очекује да ће добити од средства;

(б) очекивања могућих варирања вредности или времена тих токова готовине;

(ц) временска вредност новца, представљена текућом безризичном тржишном каматном стопом;

(д) цена неизвесности својствене средству; и

(е) други фактори који се некад не могу утврдити (као неликвидност) које ће учесници на тржишту одражавати у ценама будућих токова готовине које ентитет очекује да ће добити од средства.

A2 Овај прилог разликује два начина приступања обрачуна садашње вредности, од којих се било који може користити за процену употребне вредности средства, у зависности од околности. У “традиционалном” приступу прилагођавања чинилаца од (б) до (е), описаних у параграфу А1, уграђена су у дисконтну стопу. У оквиру метода “очекиваних токова готовине”, чиниоци (б), (д) и (е) узрокују кориговања приликом израчунавања очекиваних будућих токова готовине прилагођених ризику. Било који приступ да ентитет прихвати за одражавање очекивања могућих варирања износа или времена будућих токова готовине, резултат би требало да представља очекивану садашњу вредност будућих токова готовине, нпр. пондерисани просек свих могућих исхода.

Општи принципи

A3 Технике процене будућих токова готовине и каматних стопа разликују се од једне до друге ситуације, у зависности од околности у којима се дато средство користи. Ипак, следећи општи принципи регулишу сваку примену техника садашње вредности у одмеравању средстава:

(а) каматне стопе које се користе при дисконтовању токова готовине треба да одражавају претпоставке конзистентне са претпоставкама уграђеним у процењене токове готовине. С друге стране, ефекат неких претпоставки биће двоструко обрачунат или пак игнорисан. На пример, дисконтна стопа од 12% може се применити на уговорене токове готовине једног потраживања зајма. Та стопа показује очекивања будућих неизмирења која произилазе из зајмова са специфичним особинама. Ту исту стопу од 12% не треба користити за дисконтовање очекиваних токова готовине зато што ти токови готовине већ одражавају претпоставке о будућим недостацима;

(б) предвиђени токови готовине и дисконтне стопе треба да буду ослобођени утицаја и чинилаца који немају везе са средством о ком се ради. На пример, намерно потцењивање предвиђених токова готовине ради побољшања привидне будуће рентабилности једног средства подразумева субјективност приликом одмеравања;

(ц) предвиђени токови готовине или дисконтне стопе треба да одражавају опсег могућих исхода, а не један једини највероватнији, минималан или максималан могући износ.

Традиционални приступ и приступ очекиваних токова готовине садашњој вредности

Традиционални приступ

A4 При рачуноводственој примени садашње вредности обично се користи само један једини скуп процењених токова готовине и једна једина дисконта стопа, често описивана као “стопа сразмерна ризику”. У ствари, традиционални приступ полази од претпоставке да конвенција са једном једином дисконтном стопом може укључити сва очекивања будућих токова готовине као и одговарајућу премију за ризик. Баш зато, традиционални приступ посебно наглашава значај избора дисконтне стопе.

A5 У неким случајевима, нпр. када се упоредива средства могу уочити на тржишту, традиционални приступ се може релативно лако применити. За средства са уговорним токовима готовине, то је у складу са начином на који учесници на тржишту описују средства, као у случају “обвезнице од 12 посто”.

A6 Међутим, традиционални приступ можда не обухвата на одговарајући начин нека питања сложеног одмеравања, као што је одмеравање нефинансијских средстава за које ниједно тржиште не постоји у оквиру дате или упоредиве ставке. Право тражење “стопе сразмерне ризику” захтева анализу најмање двеју ставки – средства

које постоји на тржишту и има установљену каматну стопу и средства које се одмерава. Одговарајућа дисконтна стопа за токове готовине који се одмеравају мора се извести на основу праћене каматне стопе у том другом средству. Да би се то могло извршити, особине токова готовине другог средства морају да буду сличне токовима средства које се одмерава. Дакле, онај ко одмерава мора да уради следеће:

(а) да идентификује скуп токова готовине који ће бити дисконттовани;

(б) да идентификује друго средство на тржишту које се чини да поседује сличне особине токова готовине;

(ц) да упореди скупове токова готовине из двеју ставки да би био сигуран да су слични (нпр. да ли су оба скупа уговорни токови готовине или је само један уговорни, а други процењени ток готовине);

(д) да процени да ли постоји елемент једне ставке који није присутан у другом (нпр. да ли је једна мање ликвидна од друге); и

(е) да процени да ли ће се по свој прилици токови готовине понашати (нпр. варирати) на истоветан начин приликом промене економских услова.

Приступ очекиваних токова готовине

A7 Приступ очекиваних токова готовине је, у неким ситуацијама, ефикаснији начин одмеравања од традиционалног приступа. Приликом развоја одмеравања, у оквиру приступа очекиваних токова готовине користе се сва очекивања могућих токова готовине уместо једног највероватнијег тока готовине. На пример, један ток готовине може износити 100 н.ј, 200 н.ј. или 300 н.ј. са вероватноћом од 10%, 60% односно 30%. Очекивани ток је 220 н.ј. Приступ очекиваног тока готовине је, дакле, различит од традиционалног приступа, по својој усмерености на директну анализу датих токова готовине и на јасније извештаје о претпоставкама коришћеним у одмеравању.

A8 Приступ очекиваног тока готовине такође допушта коришћење техника садашње вредности кад време настанка токова готовине није сигурно. На пример, ток готовине од 1000 н.ј. може се добити за једну годину, две или три са вероватноћом од 10%, 60% односно 30%. Следећи пример показује калкулацију очекиване садашње вредности у тој ситуацији.

Садашња вредност од	1.000	н.ј.	952,38	н.ј.	95,24 н.ј.
за 1 год. са 5% вероватноће			<u>10,00%</u>		
Садашња вредност од	1.000	н.ј.	902,73	н.ј.	541,64 н.ј.
за 2 год. са 5.25% вероватноће			<u>60,00%</u>		
Садашња вредност од	1.000	н.ј.	851,61	н.ј.	255,48 н.ј.
за 3 год. са 5.50% вероватноће			<u>30,00%</u>		
Очекивана садашња вредност					<u>892,36 н.ј.</u>

A9 Очекивана садашња вредност од 892,36 н.ј. разликује се од традиционалног појма најбоље процене од 902,73 н.ј. (вероватноћа од 60%). Калкулација традиционалне садашње вредности примењена у овом примеру захтева одлуку о томе који могући временски оквир токова готовине треба користити и, сходно томе, не би могла одражавати вероватноће других временских оквира. Наиме, дисконтна стопа у калкулацији традиционалне садашње вредности не може одражавати неизвесност временског оквира.

A10 Коришћење вероватноће је суштински елемент приступа очекиваног тока готовине. Може се очекивати питање да ли приписивање вероватноће високо субјективним проценама указује на прецизност већу од стварно постојеће. Међутим, правилна примена традиционалног приступа (као што је описано у параграфу А6.) захтева иста предвиђања и исту субјективност без обезбеђивања јасног увида у обрачун у оквиру приступа очекиваног тока готовине.

A11 Многе процене развијене у данашњој пракси већ обухватају елементе очекиваних токова готовине. Такође, рачуновође се често супротстављају потреби да одмере средство, користећи ограничене податке о вероватноћи очекиваних токова готовине. На пример, један рачуновођа се може суочити са следећим ситуацијама:

(а) процењени износ је негде између 50 н.ј. и 250 н.ј, али ниједан износ у том опсегу није вероватнији од било ког другог износа. На основу тих ограничених података, процењени очекивани ток готовине је 150 н.ј. $[(50+250)/2]$;

(б) процењени износ је негде између 50 н.ј. и 250 н.ј, и највероватнији износ је 100 н.ј. Међутим, вероватноће везане за сваки износ су непознате. На основу тих ограничених података, процењени очекивани ток готовине је 133.33 н.ј. $[(50+100+250)/3]$.

(ц) процењени износ ће бити 50 н.ј. (вероватноћа 10%), 250 н.ј. (30%) или 100 н.ј. (60%). На основу тих ограничених података, процењени очекивани ток готовине је 140 н.ј. $[(50 \times 0,10)+(250 \times 0,30)+(100 \times 0,60)]$. У сваком случају, процењени очекивани ток готовине ће највероватније донети бољу процену употребне вредности од минимума, највероватнијег или највећег могућег износа, узетих засебно.

A12 Примена приступа очекиваног тока готовине је подложна ограничењу економичности. У неким случајевима, ентитет може имати приступ ширем опсегу података и може развити више сценарија токова готовине. У другим случајевима, ентитет можда неће моћи да развије извештаје опширније од општих извештаја о променљивости токова готовине без прављења сталног значајног трошка. Ентитет треба да уравнотежи

трошкове добијања додатних ситуација и додатну поузданост коју подаци омогућавају приликом одмеравања.

A13 Неки тврде да су технике очекиваног тока готовине неодговарајуће за одмеравање једне ставке или ставке са ограниченим бројем могућих исхода. Они дају пример средства са два могућа исхода: вероватноћом од 90% да ће ток готовине бити 10 н.ј. и вероватноћом од 10% да ће ток готовине бити 1000 н.ј. Они примећују да је очекивани ток готовине у том примеру 109 н.ј. и дају критику да резултат не представља ниједан износ који на крају може бити исплаћен.

A14 Тврдње попут ове у претходном параграфу одражавају присутну неусаглашеност са циљем одмеравања. Ако је циљ акумулирање трошкова који ће се јавити, очекивани токови готовине можда и не буду дали репрезентативно прецизну процену очекиваног трошка. Међутим, овај стандард се односи на одмеравање надокнадивог износа средства. Надокнадиви износ средства у овом примеру по свој прилици неће бити 10 н.ј, иако је то највероватнији ток готовине. Наиме, одмеравање 10 н.ј. не подразумева неизвесност токова готовине приликом одмеравања средства, већ се неизвесни ток готовине представља као извесни ток готовине. Ниједан рационални ентитет неће продати средство са таквим особинама за 10 н.ј.

Дисконтна стопа

A15 Било који приступ да одабере ентитет за одмеравање употребне вредности средства, дисконтне стопе које се користе у дисконтовању токова готовине не треба да исказују ризике за које су процењени токови готовине кориговани. У супротном, ефекат одређених оцена биће двоструко рачунат.

A16 Када стопа специфична за дато средство није непосредно доступна на тржишту, ентитет користи замене како би проценио дисконтне стопе. Циљ је да се процени, колико је то могуће, тржишна оцена:

(а) временске вредности новца за периоде до краја корисног века трајања средства; и

(б) фактора (б), (д) и (е) описаних у параграфу А1, у мери у којој ови фактори нису узроковали кориговања својих израчунавања процењених токова готовине.

A17 Као почетну тачку у вршењу такве процене, ентитет може узети у обзир следеће стопе:

(а) пондерисану просечну цену капитала ентитета, одређену коришћењем техника као што је модел одређивања цене капиталног средства (CAPM-модел);

(б) инкрементална стопа задуживања ентитета; и

(в) друге тржишне стопе задуживања.

A18 Међутим, ове стопе се морају кориговати:

(а) да би се исказао начин на који би тржиште оценило специфичне ризике повезане са процењеним токовима готовине средства; и

(б) да би се искључили ризици који нису релевантни за процењене токове готовине средства или за које су процењени будући токови готовине кориговани.

Треба узети у обзир ризике као што су: ризик земље, валутни ризик и ценовни ризик.

A19 Дисконтна стопа је независна од структуре капитала ентитета и од тога начина на који је ентитет финансирао куповину средства, зато што будући токови готовине који се очекују од средства не зависе од начина на који је ентитет финансирао куповину средства.

A20 Параграф 55 захтева да је коришћена дисконтна стопа, стопа пре опорезивања. Према томе, када је основа за процену дисконтне стопе, стопа после опорезивања, та основа се коригује да би одразила стопу пре опорезивања.

A21 Ентитет обично користи једну дисконтну стопу при процени употребне вредности средства. Међутим, ентитет користи засебне дисконтне стопе за различите будуће периоде када је употребна вредност осетљива на разлике у ризицима за различите временске периоде или за рочну структуру камата.

Прилог Б Измене IAS 16

Текст овог прилога је изостављен из овог издања.

Прилог Ц Тестирање јединица које генеришу готовину са гудвилем и учешћима без права контроле на умањење вредности

Овај прилог је саставни део стандарда.

Ц1 У складу са IFRS 3 (ревидираним 2008. године), стицалац одмерава и признаје гудвил од дана стицања као вишак (а) у односу на (б):

(а) збир:

(i) посматраног преноса у складу са IFRS 3, при чему се генерално захтева одмеравање фер вредности на датум стицања;

(ii) износа сваког учешћа без права контроле у стеченом ентитету одмереног у складу са IFRS 3; и

(iii) у пословној комбинацији оствареној у фазама, фер вредности претходног капиталног учешћа стицаоца у стеченом ентитету на датум стицања.

(б) нето износи препознатљивих стечених средстава и преузетих обавеза одмерених у складу са IFRS 3 на датум стицања.

Алокација гудвила

Ц2 У параграфу 80 овог стандарда се захтева да гудвил стечен у пословној комбинацији буде алоциран свакој јединици за генерисање готовине стицаоца, или групама јединица за генерисање готовине, за које се очекује да ће им користити синергија комбинације, без обзира да ли су друга средства или обавезе стеченог ентитета додељена тим јединицама, или групама јединица. Могуће је да ће неке синергије које су резултат пословне комбинације бити алоциране јединици за генерисање готовине у којој учешће без права контроле нема учешће.

Тестирање на умањење вредности

Ц3 Тестирање на умањење вредности подразумева поређење надокнадивог износа јединице за генерисање готовине са књиговодственом вредношћу јединице за генерисање готовине.

Ц4 Ако ентитет одмерава учешће без права контроле као своје пропорционално учешће у нето препознатљивим средствима зависног ентитета на датум стицања, а не по фер вредности, гудвил приписив учешћима без права контроле се укључује у надокнадиви износ повезане јединице за генерисање готовине, али се не признаје у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета. Због тога ентитет израчунава бруто књиговодствену вредност гудвила алоцираног датој јединици како би укључио гудвил приписив учешћу без права контроле. Ова коригована књиговодствена вредност се затим пореди са надокнадивим износом јединице да би се утврдило да ли је вредност јединице за генерисање готовине умањена.

Алоцирање губитка од умањења вредности

Ц5 У параграфу 104 се захтева да сваки идентификовани губитак од умањења вредности буде прво алоциран да би се смањила књиговодствена вредност гудвила алоцираног датој јединици, а затим, другим средствима јединице пропорционално на основу књиговодствене вредности сваког средства у јединици.

Ц6 Ако је зависни ентитет, или део зависног ентитета, са учешћем без права контроле сам јединица за генерисање готовине, губитак од умањења вредности се алоцира између матичног ентитета и учешћа без права контроле на истој основи на којој се алоцирају и добит или губитак.

Ц7 Ако је зависни ентитет, или део зависног ентитета, са учешћем без права контроле део веће јединице за генерисање готовине, губици од умањења вредности гудвила се алоцирају оним деловима јединице за генерисање готовине који имају учешће без права контроле и деловима који га немају. Губици од умањења вредности треба да се алоцирају деловима јединице за генерисање готовине на основу:

(а) мере у којој је умањење вредности повезано са гудвилем у јединици за генерисање готовине, књиговодственим вредностима гудвила тих делова пре умањења вредности; и

(б) мере у којој је умањење вредности повезано са препознатљивим средствима у јединици за генерисање готовине, књиговодственим вредностима нето препознатљивих средстава делова пре умањења вредности. Свако такво умањење вредности се алоцира средствима делова сваке јединице пропорционално на основу књиговодствене вредности сваког средства у том делу.

У оним деловима који имају учешће без права контроле, губитак од умањења вредности се алоцира између матичног ентитета и учешћа без права контроле на истој основи на којој се алоцирају и добит или губитак.

Ц8 Ако је губитак од умањења вредности, приписив учешћу без права контроле, повезаним са гудвилем који није признат у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета (видети параграф Ц4), умањење вредности се не признаје као губитак од умањења вредности гудвила. У таквим случајевима, само се губитак од умањења вредности повезан са гудвилем који је алоциран матичном ентитету признаје као губитак од умањења вредности гудвила.

Ц9 У илустративном примеру 7 се илуструје тестирање на умањење вредности јединице за генерисање готовине са гудвилем која није у потпуном власништву.

^сАРМ је енглески акроним речи: Capital Asset Pricing Model.