

MRSJS 19—REZERVACIJE, POGOJNE OBVEZNOSTI IN POGOJNA SREDSTVA

Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 37 (1998) – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, ki ga je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – SMRS (International Accounting Standards Committee – IASC). Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde – UOMRS (International Accounting Standards Board – IASB) in Fundacija odbora za mednarodne računovodske standarde – FUOMRS (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF) sta bila ustanovljena leta 2001 in tako nadomestila SMRS. Mednarodni računovodski standardi, ki jih je izdal SMRS, ostajajo v veljati dokler jih UOMRS ne spremeni ali prekliče. Izvlečki iz MRS 37 so v tej publikaciji Odbora za javni sektor, ki deluje v okviru Mednarodnega združenje računovodskih strokovnjakov (Public Sector Committee), povzeti z dovoljenjem UOMRS.

Potrjeno besedilo MRS je tisto, ki ga je UOMRS objavil v angleščini in ga lahko dobite neposredno pri IASB Publications Department, 7th floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

E-naslov: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

Avtorske pravice za MRS, osnutke za razpravo ter druge publikacije SMRS in UOMRS si pridržuje Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF).

“IAS,” “IASB,” “IASC,” “IASCF” in “International Accounting Standards” so registrane blagovne znamke IASCF in se ne smejo uporabljati brez njegovega dovoljenja.

MRSJS 19 — REZERVACIJE, POGOJNE OBVEZNOSTI IN POGOJNA SREDSTVA

VSEBINA

| | Člen |
|---|-------|
| Namen | |
| Področje | 1–17 |
| Socialne pravice | 7–11 |
| Druge izključitve iz področja standarda | 12–17 |
| Opredelitve pojmov | 18–21 |
| Rezervacije in druge obveznosti..... | 19 |
| Razmerje med rezervacijami in pogojnimi obveznostmi..... | 20–21 |
| Pripoznavanje..... | 22–43 |
| Rezervacije | 22–34 |
| Sedanja obveza | 23–24 |
| Pretekli dogodek..... | 25–30 |
| Verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve | 31–32 |
| Zanesljiva ocena obveze..... | 33–34 |
| Pogojne obveznosti..... | 35–38 |
| Pogojna sredstva..... | 39–43 |
| Merjenje..... | 44–62 |
| Najboljša ocena | 44–49 |
| Tveganja in negotovosti | 50–52 |
| Sedanja vrednost..... | 53–57 |
| Prihodnji dogodki | 58–60 |
| Pričakovana odtujitev sredstev | 61–62 |
| Povračila..... | 63–68 |
| Spremembe rezervacij..... | 69–70 |
| Uporaba rezervacij | 71–72 |

PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES
AND CONTINGENT ASSETS

| | |
|---|---------|
| Uporaba pravil za pripoznavanje in merjenje | 73–96 |
| Čisti primanjkljaji iz prihodnjega poslovanja..... | 73–75 |
| Kočljive pogodbe | 76–80 |
| Reorganiziranje | 81–96 |
| Prodaja ali prenos poslovanja..... | 90–92 |
| Rezervacije za reorganizacijo..... | 93–96 |
| Razkrivanje..... | 97–109 |
| Prehodne določbe..... | 110–111 |
| Datum uveljavitve..... | 112–113 |
| Priloga A—Tabele: Rezervacije, pogojne obveznosti, pogojna sredstva in povračila | |
| Priloga B—Drevo odločanja | |
| Priloga C—Primeri: Pripoznavanje | |
| Priloga D— Primeri: Razkritja | |
| Priloga E— Primer: Sedanja vrednost rezervacije | |
| Primerjava z MRS 37 | |

Člene tega standarda, ki so natisnjeni s krepkimi črkami, je treba brati v povezavi s pojasnjevalnimi členi tega standarda, ki so natisnjeni v običajni pisavi, ter Uvodom v mednarodne računovodske standarde za javni sektor. Mednarodni računovodski standardi za javni sektor niso namenjeni za uporabo pri nepomembnih postavkah.

Namen

Namen tega standarda je opredeliti rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, določiti okoliščine, v katerih se morajo rezervacije pripoznati in razkritja, ki so zanje potrebna. Standard prav tako določa, da se morajo določene informacije glede pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev razkriti v pojasnilih računovodskih izkazov, da uporabniki lahko razumejo njihovo naravo, časovne opredelitve in znesek.

Področje

1. **Subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, mora uporabljati ta standard pri obračunavanju rezervacij, pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev, razen:**
 - (a) **tistih rezervacij in potencialnih obveznosti, ki izhajajo iz socialnih pravic, ki jih zagotavlja subjekt, za katere ne prejme v zameno nadomestila, ki je približno enakovredno vrednosti zagotovljenega blaga in storitev, neposredno od prejemnikov teh koristi;**
 - (b) **tistih, ki izhajajo iz finančnih inštrumentov, izkazanih po pošteni vrednosti;**
 - (c) **tistih, ki izhajajo iz veljavnih še neizpolnjenih pogodb, razen če je pogodba kočljiva zaradi drugih določb tega standarda;**
 - (d) **tistih, ki pri subjektih, ki se ukvarjajo z zavarovalništvom, izhajajo iz pogodb z zavarovanci;**
 - (e) **tistih, za katere velja kak drug mednarodni računovodski standard za javni sektor;**
 - (f) **tistih, ki izhajajo iz davka iz dobička ali ustreznikov davka iz dobička; in**
 - (g) **tistih, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlenih razen zaslužkov zaposlenih zaradi prenehanja zaposlitve, ki so rezultat reorganiziranja, kot ga obravnava ta standard.**
2. **Ta standard se uporablja za vse subjekte javnega sektorja razen za podjetja pod nadzorom države.**

3. Podjetja pod nadzorom države morajo ravnati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS), ki jih izdaja Svet za mednarodne računovodske standarde. Smernica odbora za javni sektor številka 1, »Računovodsko poročanje državnih javnih podjetij« določa, da morajo MRS upoštevati vsa podjetja, ne glede ali delujejo v zasebnem ali v javnem sektorju. Skladno s tem smernica številka 1 priporoča, da morajo podjetja pod nadzorom države predstavljati računovodske izkaze v vseh bistvenih pogledih v skladu z MRS.
4. Ta standard velja za finančne inštrumente (tudi poroštva), ki niso izkazani po poštenu vrednosti.
5. Ta standard velja za rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva zavarovalnic razen tistih, ki izhajajo iz pogodb z zavarovanci.
6. Ta standard velja za rezervacije za reorganizacijo (tudi ustavitve poslovanja). V nekaterih primerih reorganiziranje ustreza opredelitvi ustavitve poslovanja. Navodila o razkrivanju informacij o ustavitvi poslovanja se nahajajo v mednarodnem računovodskem standardu (MRS) 35 – Ustavljeno poslovanje¹.

Socialne pravice

7. Za namen tega standarda se »socialne pravice« nanašajo na proizvode, storitve in ostale koristi, ki se zagotavljajo pri zasledovanju ciljev socialne politike države. Te koristi lahko vključujejo:
 - (a) Zagotavljanje zdravstvenih, izobraževalnih, stanovanjskih, transportnih in drugih socialnih storitev skupnosti. V mnogih primerih koristniki teh storitev ne rabijo plačati zneska, ki je enakovreden tem storitvam; in
 - (b) Plačilo denarnih pomoči družinam, ostarelim, invalidom, nezaposlenim, veteranom in drugim. To pomeni, da države na vseh ravneh lahko zagotavljajo finančno podporo posameznikom in

¹ Odbor še ni obravnaval vprašanja ustavljenega poslovanja, ki je obravnavano v mednarodnem računovodskem standardu (MRS) 35 – Ustavljeno poslovanje. V skladu z opredelitvijo z MRS 35, se izraz ustavljeno poslovanje, ki se uporablja v tem standardu, nanaša na del subjekta kot:

- (a) subjekt, ki sledi enemu načrtu:
 - (i) ustavitev znatnega dela svoje celote s prodajo tega dela z enim poslom, razdelitvijo ali ustanovitvijo novega odvisnega subjekta znotraj skupine ;
 - (ii) ustavitev po delih, z odprodajo sredstev in poravnavo obveznosti dela subjekta; ali
 - (iii) prenehanje z opustitvijo;
- (b) ki predstavlja ločen in pomemben posel ali geografski del poslovanja; in
- (c) ki se lahko loči poslovno in za namene računovodskega poročanja.

skupinam v skupnosti za dostop do storitev z namenom zadovoljiti določene potrebe ali z dodatki povečati njihov prihodek.

8. V večini primerov so obveznosti zagotavljanja socialnih pravic rezultat prevzete obveznosti države, da bo stalno na dolgi rok izvajala določene dejavnosti, z namenom zagotavljanja določenih proizvodov in storitev skupnosti. Potreba po, ter vrsta in dobava proizvodov in storitev z namenom izpolnjevanja obveznosti socialne politike je pogosto odvisna od vrste demografskih in socialnih pogojev, ki jih je težko napovedati. Te pravice običajno spadajo v okvir »družbene zaščite«, »izobraževanja« in »zdravstva« v skladu z okvirjem, ki jo je za statistiko državnih financ opredelil Mednarodni denarni sklad, in pogosto zahtevajo oceno aktuarja za določitev zneska obveznosti, ki je posledica njihovega zagotavljanja.
9. Da se rezervacija ali pogojna obveznost, ki izhaja iz družbene koristi, izključi iz tega standarda, subjekt javnega sektorja, ki zagotavlja pravice, ne bo prejel v zameno nadomestila, ki je približno enakovredno vrednosti zagotovljenih proizvodov in storitev, neposredno od prejemnikov koristi. Ta izključitev zajema tiste okoliščine, kjer se nadomestilo odmeri glede na pravico, vendar ni neposredne povezave med nadomestilom in prejeto koristjo. Izključitev teh rezervacij in pogojnih obveznosti iz tega standarda odraža mnenje Odbora, da tako določitev tega, kaj predstavlja »obvezujoč dogodek«, kot tudi merjenje obveznosti zahteva dodaten razmislek, preden so predlagani standardi izdani za obravnavo. Na primer, Odbor se zaveda, da obstajajo različni pogledi glede tega ali se obvezujoč dogodek pojavi, ko posameznik izpolni ustrezne kriterije za nadomestilo ali že prej. Prav tako obstajajo različni pogledi glede tega ali znesek kakršnekoli obveze odraža oceno upravičenosti v tekočem obdobju ali sedanjo vrednost vseh pričakovanih prihodnjih pravic, ki se določijo na aktuarski osnovi.
10. Če se subjekt odloči pripoznati rezervacijo za takšne obveze, razkrije osnovo, na kateri so bile rezervacije pripoznane in sprejeto osnovo za merjenje. Subjekt pripravi tudi druga razkritja, ki jih zahteva ta standard za te rezervacije. MRSJS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov podaja smernice glede zadev, ki jih posebej ne obravnava drug MRSJS. MRSJS 1 prav tako vsebuje zahteve glede izbire in razkrivanja računovodskih usmeritev.
11. V nekaterih primerih družbene koristi povzročijo nastanek obveznosti za katero:
 - (a) je negotovost glede zneska majhna ali pa je sploh ni; in
 - (b) čas obveze ni negotov.

Potemtakem takšne obveznosti niso v skladu z definicijo rezervacije v skladu s tem standardom. Če obstajajo takšne obveznosti za socialne pravice, se pripoznajo, če izpolnjujejo sodila za pripoznavanje kot

obveznosti (glejte tudi 19. člen). Primer bi bil vračunan znesek ob koncu obdobja dolgovan obstoječim upravičencem za starostne ali invalidske pokojnine, ki so bile odobrene za izplačilo v skladu s pogodbenimi ali zakonskimi določbami.

Druge izključitve iz področja standarda

12. Ta standard se ne uporablja za veljavne še neizpolnjene (izvršne) pogodbe, razen, če so kočljive. Pogodbe, ki naj bi zagotavljale socialne pravice in so sklenjene s pričakovanjem, da subjekt ne bo prejel nadomestila, ki je približno enakovredno vrednosti proizvodov in storitev od prejemnikov teh koristi, so izključene iz področja tega standarda.
13. Če drug mednarodni računovodski standard za javni sektor obravnava določeno vrsto rezervacij, pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev, subjekt uporabi tisti standard namesto tega. Na primer, določene vrste rezervacij so obravnavane v standardih o:
 - (a) pogodbah o gradbenih delih (glejte MRSJS 11 – Pogodbe o gradbenih delih) in
 - (b) najemih (glejte MRSJS 13 – Najemi). Ker pa MRSJS 13 ne vsebuje posebnih zahtev glede obravnave poslovnih najemov, ki so postali kočljivi, se ta standard uporablja v takšnih primerih.
14. Ta standard se ne uporablja za rezervacije za davke iz dobička ali ustrezne davka iz dobička (navodila o obračunavanju davka iz dobička se nahajajo v MRS 12 – Davek iz dobička). Prav tako se ne uporablja za rezervacije, ki so nastale zaradi zaslužkov zaposlenecv (smernice glede obračunavanja zaslužkov zaposlenecv se nahajajo v MRS 19 – Zaslužki zaposlenecv).
15. Nekateri zneski, ki se obravnavajo kot rezervacije, se nanašajo na pripoznavanje prihodkov, na primer, če subjekt da jamstvo v zameno za plačilo. Ta standard ne obravnava pripoznavanja prihodkov. MRSJS 9 – Prihodki iz prodajnih poslov določa okoliščine v katerih se prihodki iz prodajnih poslov pripoznajo in ponuja praktična navodila o uporabi sodil za pripoznavanje. Ta standard ne spreminja zahtev MRSJS 9.
16. Ta standard opredeljuje rezervacije kot obveznosti z negotovim časom ali zneskom. V nekaterih državah se izraz »rezervacija« uporabljata tudi v smislu postavk kot je amortizacija, oslabitev sredstev in dvomljivih dolgov: gre za prilagoditve knjigovodske vrednosti sredstev, ki niso obravnavane v tem standardu.
17. Drugi mednarodni računovodski standardi za javni sektor določajo ali se izdatki obravnavajo kot sredstvo ali strošek. Teh vprašanj ta standard ne obravnava. Zatorej ta standard niti ne prepoveduje, niti ne zahteva usredstvenja pripoznanih stroškov, ko je narejena rezervacija.

Opredelitve pojmov

18. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so določeni:

Posredna obveza je obveza, ki izhaja iz dejanj subjekta, pri katerih:

- (a) subjekt drugim osebam na način, ki je bil v praksi v preteklosti, z objavo usmeritev ali z dovolj natančno sprotno izjavo nakaže, da bo sprejelo nekatere obveznosti; in
- (b) na tej podlagi povzroči utemeljeno pričakovanje teh drugih oseb, da bo tiste obveznosti izpolnil.

Pogojno sredstvo je možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katerega obstoj potrdi le pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih subjekt ne obvladuje v celoti.

Pogojna obveznost je:

- (a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi le pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih subjekt ne obvladuje v celoti; ali
- (b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker:
 - (i) ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve; ali
 - (ii) zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.

Neizpolnjene (izvršne) pogodbe so pogodbe v skladu s katerimi nobena oseba (pogodbena stranka) ni izpolnila svojih obveznosti ali pa sta obveznosti delno izpolnili obe osebi v enakem obsegu.

Pravna obveza je obveza, ki izhaja iz:

- (a) pogodbe (iz njenih izrecnih ali posrednih določb),
- (b) zakonov ali
- (c) drugih izvedbenih predpisov.

Obveznosti so sedanje obveze subjekta, ki so rezultat preteklih dogodkov in katerih poravnanje bo povzročilo odtoke sredstev subjekta, iz katerih pritekajo gospodarske koristi ali možne storitve.

Obvezujoč dogodek je dogodek, ki povzroči pravno ali posredno obvezo, zaradi katere subjekt nima nobene druge stvarne možnosti, kakor da takšno obvezo poravna.

Kočljiva pogodba je pogodba, za izmenjavo sredstev ali storitev, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi ali možne storitve, ki se pričakujejo od nje.

Rezervacija je obveznost z negotovim časom ali zneskom.

Reorganiziranje je program, ki ga načrtuje in obvladuje ravnateljstvo ter momembno spreminja:

- (a) obseg poslovanja subjekta; ali
- (b) način izvajanja poslovanja.

Rezervacije in druge obveznosti

19. Rezervacije je mogoče razlikovati od drugih obveznosti, kot so obveznosti do dobaviteljev in vnaprej vračunane obveznosti, ker so negotove glede časa ali zneska prihodnjega izdatka, potrebnega za poravnavo. Za primerjavo:

- (a) obveznosti do dobaviteljev so obveznosti plačati blago ali storitve, prejete oziroma priskrbljene ter zaračunane ali formalno dogovorjene z dobaviteljem (in vključujejo plačila na račun socialnih pomoči, če obstajajo dogovori za določene zneske); in
- (b) vnaprej vračunane obveznosti so obveznosti plačati blago ali storitve, prejete ali dobavljene a še ne plačane, zaračunane ali formalno dogovorjene z dobaviteljem, tudi zneske, ki pripadajo zaposlencem (na primer zneske, povezane z vnaprejšnjim vračunavanjem plač za čas dopusta). Čeprav je včasih treba oceniti znesek ali čas vnaprej vračunanih obveznosti, je na splošno njihova negotovost precej manjša kot pri rezervacijah.

O vnaprej vračunanih obveznostih se pogosto poroča kot o delu poslovnih in drugih obveznosti, medtem ko se o rezervacijah poroča posebej.

Razmerje med rezervacijami in pogojnimi obveznostmi

20. Na splošno so vse rezervacije pogojne, ker so negotove glede časa ali zneska. Vendar se v tem standardu izraz "pogojen" uporablja za obveznosti in sredstva, ki niso pripoznana, ker bo njihov obstoj potrdilo šele pojavljanje ali nepojavljanje enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih subjekt ne obvladuje v celoti. Poleg tega se izraz »pogojna obveznost« uporabljaja za obveznosti, ki ne zadoščajo sodilom za pripoznavanje.

21. Ta standard razlikuje med:

- (a) rezervacijami – ki se pripoznajo kot obveznosti (ob predpostavki, da jih je mogoče zanesljivo oceniti), ker so sedanje obveze in je

- verjetno, da bo za njihovo poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve; in
- (b) pogojnimi obveznostmi – ki se ne pripoznajo kot obveznosti, ker so bodisi:
- (i) možne obveze, saj bo šele treba potrditi, ali ima subjekt sedanjo obvezo, ki bo povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve; ali
 - (ii) sedanje obveze, ki ne zadoščajo sodilu za pripoznavanje po tem standardu (ker bodisi ni verjetno, da bo pri njihovi poravnavi potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, bodisi ni mogoče dovolj zanesljivo oceniti njihovega zneska).

Pripoznavanje

Rezervacije

22. Rezervacija se pripozna, če:

- (a) ima subjekt zaradi preteklega dogodka sedanjo obvezo (pravno ali posredno);
- (b) je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve; in
- (c) je mogoče zanesljivo oceniti znesek obveznosti.

Če ti pogoji niso izpolnjeni, se rezervacija ne pripozna.

Sedanja obveza

23. V nekaterih primerih ni jasno, ali obstaja sedanja obveza. V takšnih primerih je treba šteti, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj verjetno kot ne, da na dan poročanja obstaja sedanja obveza.
24. V večini primerov je jasno, ali pretekli dogodek povzroča sedanjo obvezo. V drugih primerih, na primer pri sodnih postopkih, je lahko sporno, ali je prišlo do nekaterih dogodkov in ali je njihova posledica sedanja obveza. V takšnih primerih subjekt ugotovi, ali na dan poročanja obstaja sedanja obveza, če upošteva vse razpoložljive dokaze, tudi na primer mnenje veščakov. Upoštevani dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov po datumu poročanja. Na podlagi takšnih dokazov subjekt:
- (a) pripozna rezervacijo (če je zadoščeno sodilom za pripoznavanje), kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan poročanja obstaja sedanja obveza; in

- (b) razkrije pogojno obveznost, kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan poročanja ne obstaja sedanja obveza, razen če je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, malo verjeten (glej 100. člen).

Pretekli dogodek

25. Pretekli dogodek, ki privede do sedanje obveze, se imenuje obvezujoč dogodek. Če naj bo dogodek obvezujoč, subjekt ne sme imeti nobenih drugih stvarnih možnosti za poravnavo obveze, ki jo je povzročil dogodek. Tako je le:
 - (a) kadar poravnavo obveze zahteva zakon ali
 - (b) v primeru posredne obveze, kadar dogodek (ki je lahko dejanje subjekta) povzroči utemeljeno pričakovanje drugih oseb, da bo subjekt poravnal obvezo.

26. Računovodski izkazi obravnavajo finančni položaj subjekta konec poročevalnega obdobja in ne možno stanje v prihodnosti. Zato se ne pripozna nikakršna rezervacija za stroške, ki se bodo pojavili pri poslovanju v prihodnosti. V bilanci stanja subjekta se pripoznajo le obveznosti, ki obstajajo na dan poročanja.

27. Kot rezervacije se pripoznajo le tiste obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in obstajajo neodvisno od prihodnjega delovanja subjekta (to je prihodnjega ravnanja pri poslovanju). Takšne obveze so na primer kazni ali stroški odpravljanja škode v okolju zaradi zakonodaje, ki velja za subjekt javnega sektorja. Vsaka od teh obveznosti, ne glede na prihodnje ravnanje subjekta, pri poravnavi privede do odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi in možne storitve. Podobno pripozna subjekt javnega sektorja rezervacijo za stroške ponovnega zagona naprave za obrambo ali jedrske elektrarne, ki je v lasti države, kolikor je subjekt javnega sektorja dolžan odpraviti že nastalo škodo. MRSJS 17 – Opredmetena osnovna sredstva, obravnava postavke, vključno s stroški demontiranja sredstva ter obnovitve prostora, ki so vključeni v nabavno vrednost sredstva). Nasprotno lahko da subjekt zaradi zakonskih zahtev, pritiska volilcev ali želja po prikazovanju vodstva skupnosti, namerava ali mora prevzeti izdatke za delovanje na poseben način v prihodnosti. Na primer, če se subjekt javnega sektorja odloči vzpostaviti nadzor nad emisijo izpušnih plinov določenih svojih vozilih ali če se državni laboratorij odloči namestiti čistilne enote, da bi zaščitil zaposlene pred hlapi nekaterih kemikalij.

28. Obveza vedno vključuje drugo osebo, do katere obstaja. Vendar ni treba povedati, do katere osebe obstaja – v resnici lahko obstaja do javnosti nasploh. Ker obveza vedno vključuje obljubo drugi osebi, sledi, da odločitev ravnateljstva subjekta, vladnega telesa ali obvladujočega subjekta ne povzroči posredne obveze na dan poročanja, razen če je bila odločitev

pred datumom poročanja sporočena prizadetim, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo subjekt izpolnil svoje dolžnosti.

29. Dogodek, ki ne povzroči obveze takoj, jo lahko povzroči kasneje zaradi spremembe zakona ali ker kako dejanje (na primer dovolj natančna javna izjava) subjekta povzroči posredno obvezo. Na primer ko vladna agencija povzroči škodo okolju, morda ni nikakršne obveze za odpravo posledic. Povzročitev škode pa postane obvezujoč dogodek, če nov zakon zahteva odpravo obstoječe škode ali če vlada ali posamezna agencija javno sprejme odgovornost za odpravo na način, ki povzroči posredno obvezo.
30. Kadar je podrobnosti predloženega novega zakona šele treba dodelati, se pojavi obveza, le če je res gotovo, da bo predloženo sprejeto. Za potrebe tega standarda se takšna obveza obravnava kot pravna obveza. Kljub temu razlike v okoliščinah sprejemanja zakonov pogosto onemogočajo podrobnejšo opredelitev posameznega dogodka, katerega posledica je gotovost glede sprejetja zakona. V številnih primerih ni mogoče oceniti gotovosti o tem ali bo predložen novi zakon sprejet v obliki kot je bil predložen in z odločitvijo o obstoju obveze je treba počakati dokler predloženi zakon ni sprejet.

Verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve

31. Da se obveznost pripozna, mora ne samo obstajati, temveč mora biti pri njeni poravnavi verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve. Za potrebe tega standarda se šteje odtok dejavnikov ali drug dogodek kot verjeten, če je več možnosti kot ne, da se bo pojavil, to pomeni, če je verjetnost, da bo do dogodka prišlo, večja kot verjetnost, da ne bo. Kadar obstoj sedanje obveze ni verjeten, subjekt razkrije pogojno obveznost, razen če je verjetnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, zelo majhna (glejte 100. člen).
32. Kadar obstaja več podobnih obvez (na primer obvezna države poravnati odškodnino posameznikom, ki so prejeli okuženo kri v državni bolnici), se verjetnost, da bo pri poravnavi potreben odtok, ugotovi ob upoštevanju vrste obvez kot celote. Čeprav je verjetnost odtokov za katerokoli postavko lahko majhna, je precej verjetno, da bodo nekateri odtoki dejavnikov potrebni pri poravnavi obvez kot celote. V takšnem primeru se rezervacija pripozna (če je zadoščeno drugim sodilom za njeno pripoznanje).

Zanesljiva ocena obveze

33. Uporaba ocen je pomemben del pripravljavanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti. To velja posebej pri rezervacijah, ki so po svoji naravi bolj negotove kot večina drugih sredstev ali obveznosti. Razen

v skrajno redkih primerih lahko subjekt določi razpon možnih izidov in tako pride do ocene obveze, ki jo lahko dovolj zanesljivo uporabi pri pripoznanju rezervacije.

34. V skrajno redkih primerih, ko niso možne zanesljive ocene, obstaja obveznost, ki je ni mogoče pripoznati. Takšna obveznost se razkrije kot pogojna obveznost (glejte 100. člen).

Pogojne obveznosti

35. **Subjekt ne pripozna pogojne obveznosti.**
36. Pogojna obveznost se razkrije, kot zahteva 100. člen, razen če je verjetnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, zelo majhna.
37. Kadar je subjekt skupaj in posamično odgovoren za obvezo, se tisti del obveze, za katerega se pričakuje, da ga bodo izpolnile druge osebe v skupnem podjemu, obravnava kot pogojna obveznost. Na primer, v primeru dolga iz skupnega podjema, se tisti del obveze, ki ga morajo izpolniti drugi udeleženci skupnega podjema, obravnava kot pogojna obveznost. Subjekt pripozna rezervacijo za tisti del obveze, za katerega je verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča zanesljiva ocena.
38. Pogojne obveznosti lahko nastajajo v nasprotju z začetnimi pričakovanji. Zato se nenehno ocenjujejo, da bi ugotovili, ali je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, postal verjeten. Če potrebnost odtoka prihodnjih gospodarskih koristi postane verjetna pri postavki, ki je bila prej obravnavana kot pogojna obveznost, se pripozna rezervacija v računovodskih izkazih obdobja, v katerem se spremeni verjetnost (razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča nobena zanesljiva ocena). Na primer, lokalna vlada lahko prekrši okoljevarstveni zakon, kljub temu pa ostaja nejasno ali je bila okolju povzročena kakšna škoda. Če kasneje postane jasno, da je bila povzročena škoda, ki jo bo potrebno popraviti, subjekt pripozna rezervacijo, ker je odtok gospodarskih koristi sedaj verjeten.

Pogojna sredstva

39. **Subjekt ne pripozna pogojnega sredstva.**
40. Pogojna sredstva navadno izhajajo iz nenačrtovanih ali drugih nepričakovanih dogodkov, ki niso v celoti obvladljiva s strani subjekta in ki omogočajo možnost pritoka gospodarskih koristi ali možnih storitev v subjekt. Tak primer je terjatev, ki si jo subjekt prizadeva uveljaviti s pravnimi postopki, kjer izid ni gotov.

41. Pogojna sredstva se ne pripoznavajo v računovodskih izkazih, ker bi to lahko povzročilo pripoznavanje prihodkov, ki ne bodo nikoli uresničeni. Če pa postane uresničitev prihodkov gotova, zadevno sredstvo ni pogojno sredstvo in ga je ustrezno pripoznati.
42. Pogojno sredstvo se razkrije, kot zahteva 105. člen, kadar je pritok gospodarskih koristi ali možnih storitev verjeten.
43. Pogojna sredstva se nenehno ocenjujejo, da bi se razvoj ustrezno kazal v računovodskih izkazih. Če je pritok gospodarskih koristi ali možnih storitev res gotov, in se vrednost sredstva lahko zanesljivo izmeri, se sredstvo in z njim povezani prihodki pripoznajo v računovodskih izkazih obdobja, v katerem pride do spremembe. Če je pritok gospodarskih koristi ali možnih storitev verjeten, subjekt razkrije pogojno sredstvo (glejte 105. člen).

Merjenje

Najboljša ocena

44. **Znesek, pripoznan kot rezervacija, je najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo obstoječe obveznosti na dan poročanja.**
45. Najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo sedanje obveze, je znesek, ki bi ga subjekt utemeljeno plačal za poravnavo obstoječe obveznosti na dan poročanja ali ga na ta dan preneslo na tretjo osebo. Pogosto ni mogoče ali pa je predrago poravnati ali prenesti obvezo na dan poročanja. Vendar ocena zneska, ki bi ga subjekt utemeljeno plačal za poravnavo ali prenos obveze, najbolje ocenjuje izdatke, potrebne za poravnavo obstoječe obveze na dan poročanja.
46. Izid in finančni učinek oceni ravnateljstvo subjekta s presojo, podprto z izkušnjami iz podobnih poslov, in v nekaterih primerih s poročili neodvisnih veščakov. Upoštevani dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov po datumu poročanja.

Zgled

Državni zdravstveni laboratorij prodaja diagnostične ultrazvočne naprave tako državnim kot tudi zasebnim zdravstvenim centrom in bolnicam na podlagi celotnega pokrivanja stroškov. Oprema se prodaja z jamstvom, v skladu s katerim zdravstvenim centrom in bolnicam krije stroške popravil vseh proizvajalnih napak, ki postanejo vidne v prvih šestih mesecih po nakupu. Če bi odkrili v vsej prodani opremi manjše napake, bi znašali stroški popravil 1 milijon. Če bi odkrili v prodani opremi večje napake, bi znašali stroški popravil 4 milijone denarnih enot. Pretekle izkušnje laboratorija in prihodnja pričakovanja nakazujejo, da bo v naslednjem letu 75 % prodane opreme brez napak, 20 % prodane opreme bo imelo manjše napake in 5 % prodane opreme večje napake. V skladu z 32. členom ocenjuje laboratorij verjetnost odtoka zaradi jamstvenih obvez kot celoto.

Pričakovana vrednost stroškov popravil je:

$$(75 \% \text{ od nič}) + (20 \% \text{ od } 1 \text{ milijona}) + (5 \% \text{ od } 4 \text{ milijonov}) = 400.000$$

47. Negotovosti v zvezi z zneskom, ki naj bi se pripoznal kot rezervacija, se obravnavajo različno, v skladu z okoliščinami. Kadar merjena rezervacija vključuje veliko število postavk, se obveza oceni s tehtanjem vseh možnih izidov z verjetnostmi, povezanimi z njimi. Ta statistična metoda ocenjevanja se imenuje »pričakovana vrednost«. Rezervacija je potemtakem različna, odvisno od tega, ali je verjetnost izgube danega zneska, na primer, 60 % ali 90 %. Če obstaja trajen razpon možnih izidov in je vsaka točka v tem razponu enako verjetna kot katera druga, se uporabi srednja točka v razponu.
48. Kadar se meri posamezna obveza, utegne biti posamičen najverjetnejši izid najboljša ocena obveznosti. Vendar celo v takšnem primeru upošteva subjekt še druge možne izide. Kadar so drugi možni izidi večinoma večji ali večinoma manjši od najverjetnejšega izida, je najboljša ocena večji ali manjši znesek. Na primer če mora država odpraviti resno napako na vojaški ladji, ki jo je zgradila za drugo državo, je lahko posamezni najverjetnejši izid za popravilo, ki bo sledilo, pri prvem poskusu strošek 100.000 denarnih enot, oblikuje pa se večja rezervacija, če je zelo možno, da bodo potrebni še nadaljnji poskusi.
49. Rezervacije se merijo pred davki ali ustrezniki davkov. Usmeritve glede obravnave davčnih posledic rezervacij in njihovih sprememb se nahajajo v MRS 12 – Davek iz dobička.

Tveganja in negotovosti

50. **Tveganja in negotovosti, ki neizogibno spremljajo številne dogodke in okoliščine, se upoštevajo pri doseganju najboljše ocene rezervacije.**
51. Tveganje opisuje spremenljivost izida. Prilagoditev tveganju lahko poveča znesek, s katerim je izmerjena obveznost. Pri presojanju v negotovih razmerah je potrebna previdnost, tako da prihodki ali sredstva niso precenjeni, odhodki ali obveznosti pa ne podcenjeni. Vendar negotovost ne opravičuje oblikovanja čezmernih rezervacij ali namernega precenjevanja obveznosti. Če so na primer predračunski stroški posebno neugodnega izida ocenjeni previdno, se ta izid nato ne obravnava namenoma kot verjetnejši, kot bi bilo stvarno. Treba se je skrbno izogibati dvojnemu prilagajanju tveganju in negotovosti, da rezervacija ne bi bila prevelika.
52. Razkrivanje negotovosti v zvezi z zneskom izdatkov je obravnavano v 85(b). členu.

Sedanja vrednost

53. **Kjer je učinek časovne vrednosti denarja pomemben, je znesek rezervacije sedanja vrednost izdatkov, ki so po pričakovanju potrebne za poravnavo obveze.**
54. Zaradi časovne vrednosti denarja so rezervacije, ki se nanašajo na denarne odtoke, ki se bodo pojavili kmalu po datumu poročanja, bolj kočljive kot tiste, pri katerih se denarni odtoki enakega zneska pojavijo kasneje. Rezervacije se zato diskontirajo, kjer je učinek pomemben.
55. Če se rezervacija diskontira več let, se sedanja vrednost rezervacije poveča vsako leto, s katerim se rezervacija približuje pričakovanemu trenutku poravnave (glejte dodatek E). 97(e). člen tega standarda določa, da se mora povečanje diskontiranega zneska, ki je posledica preteka časa, razkriti.
56. **Diskontna mera (ali diskontne mere) je mera (so mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(jo) obstoječe tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za obveznost. Diskontna mera (diskontne mere) ne sme(jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.**
57. V nekaterih državah se davki iz dobička ali njegovi ekvivalenti odmerijo od presežka subjekta javnega sektorja v obdobju. Kjer so takšni davki iz dobička odmerjeni subjektom javnega sektorja, mora biti izbrana diskontna mera pred obdavčitvijo.

Prihodnji dogodki

58. **Prihodnji dogodki, ki lahko vplivajo na potrebni znesek za poravnavo obveze, se morajo kazati v znesku rezervacije, če je dovolj stvarnih dokazov, da se bodo pojavili.**

59. Pričakovani prihodnji dogodki so lahko pomembni zlasti pri merjenju rezervacij. Na primer, nekatere obveznosti so lahko povezane z indeksiranjem, z namenom nadomestiti prejemnikom učinek inflacije ali druge določene spremembe cen. Če obstajajo zadostni dokazi verjetno pričakovanih stopenj inflacije, se mora to odražati v znesku rezervacije. Drug primer prihodnjih dogodkov, ki vplivajo na znesek rezervacije je, ko država meni, da bodo stroški čiščenja smole, pepela in drugih umazanij na zemljišču, kjer je postavljena plinarna, na koncu njenega delovanja manjši zaradi prihodnjih sprememb tehnologij. V tem primeru pripoznani znesek kaže stroške na podlagi utemeljenega pričakovanja tehnološko usposobljenega, nepristranskega opazovalca ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov o tehnologiji, ki bo na razpolago ob času čiščenja. Tako je ustrezno vključiti na primer pričakovana zmanjšanja stroškov, povezana z večjimi izkušnjami pri uporabi obstoječe tehnologije, ali pričakovane stroške uporabe obstoječe tehnologije za večje ali bolj zapleteno čiščenje, kot pa je bilo prej. Kljub temu pa subjekt ne predpostavlja razvoja popolnoma nove tehnologije čiščenja, razen če ima za to dovolj nepristranskih dokazov.
60. Učinek možnih novih pravnih predpisov, ki lahko vplivajo na znesek obstoječe obveze države ali posameznega subjekta javnega sektorja, se upošteva pri merjenju obstoječe obveze, če je dovolj nepristranskih dokazov, da bodo zagotovo sprejeti. Različnost okoliščin v praksi onemogoča podrobno določiti en sam dogodek, ki bi dal v vsakem primeru dovolj nepristranskih dokazov. Potreben je dokaz tako o tem, kaj bodo pravni predpisi zahtevali, kot tudi o tem, ali bodo zagotovo sprejeti in se bodo začeli pravočasno uporabljati. V mnogih primerih ni dovolj nepristranskih dokazov, dokler nova zakonodaja ni sprejeta.

Pričakovana odtujitev sredstev

61. **Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva.**
62. Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva, celo če je pričakovana odtujitev tesno povezana z dogodkom, ki povzroči rezervacijo. Namesto tega pripozna subjekt dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev ob času, ki ga določa mednarodni računovodski standard za javni sektor o ustreznih sredstvih.

Povračila

63. **Kjer se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za oblikovanje rezervacije, povrnili druga oseba, se povračila pripoznajo, kadar in zgolj kadar je njihov prejem res gotov, če subjekt poravnava obvezo. Povračilo se obravnava kot posebno sredstvo. Znesek, pripoznan za povračilo, ne sme presežati zneska rezervacije.**

64. **V izkazu prihodkov in odhodkov se odhodki, povezani z rezervacijo, lahko predstavijo pobotani z zneskom, pripoznanim za povračilo.**
65. Včasih lahko subjekt pričakuje, da bo druga oseba plačala del ali vse izdatke, potrebne za oblikovanje rezervacije (na primer z zavarovalnimi pogodbami, odškodninskimi določbami ali jamstvi dobaviteljev). Druga oseba lahko bodisi povrne zneske, ki jih je plačal subjekt, bodisi plača zneske neposredno. Na primer, agencija lahko dobi povrnjen del izdatkov iz naslova poslovnega zavarovanja pred škodo.
66. V večini primerov ostane subjekt zavezan za ves obravnavani znesek, tako da mora poravnati celotni znesek, če tretja oseba iz kakršnegakoli razloga ne plača. V takšnem primeru se rezervacija pripozna za celotni znesek obveznosti in posebno sredstvo v zvezi s pričakovanim povračilom pa se pripozna, kadar je prejem povračila res gotov, če subjekt poravna obveznost.
67. V nekaterih primerih subjekt ni zavezan za obravnavane zneske, če tretja oseba ne plača. V takšnem primeru subjekt nima obveznosti za takšne zneske in se ne vključijo v rezervacijo.
68. Kot je povedano v 37. členu, je obveza, za katero je subjekt odgovoren skupaj in posamično, pogojna obveznost, kolikor se pričakuje, da bodo obvezo poravnale druge osebe.

Spremembe rezervacij

69. **Rezervacije se pregledajo na dan vsakega poročanja in se prilagodijo, da bi kazale tedanjo najboljšo oceno. Če ni več verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, je treba pripoznanje rezervacij odpraviti.**
70. Če se uporablja diskontiranje, se sčasoma povečuje knjigovodski znesek rezervacije. Tako povečanje se pripozna kot odhodek za obresti.

Uporaba rezervacij

71. **Rezervacijo je treba uporabljati samo za izdatke, za katere je bila prvotno pripoznana.**
72. Rezervacijo lahko bremenijo samo izdatki, ki se nanašajo na prvotno rezervacijo. Obremenjevanje rezervacije, ki je bila prvotno pripoznana za drugačen namen, bi prikrilo učinek dveh različnih dogodkov.

Uporaba pravil za pripoznavanje in merjenje

Čisti primanjkljaji iz prihodnjega poslovanja

73. **Rezervacije se ne pripoznavaajo za čiste primanjkljaje iz prihodnjega poslovanja.**
74. Čisti primanjkljaji iz prihodnjega poslovanja ne ustrezajo opredelitvi obveznosti iz 18. člena in splošnim sodilom za pripoznavanje, ki so določena v 22. členom.
75. Pričakovanje čistih primanjkljajev iz prihodnjega poslovanja je znamenje, da utegnejo biti nekatera poslovna sredstva, ki se uporabljajo pri poslovanju, oslABLJENA. Subjekt preizkusi ta sredstva ali je potrebna oslabitev. Navodila o obravnavanju oslabitev se nahajajo v MRS 36 – Oslabitev sredstev.

Kočljive pogodbe

76. **Če ima subjekt kočljivo pogodbo, je sedanjo obvezo (zmanjšano za povračila) po pogodbi treba pripoznati in izmeriti kot rezervacijo.**
77. 76. člen tega standarda se nanaša le na kočljive pogodbe. Za pogodbe, ki zagotavljajo družbene koristi, ki so sklenjene s pričakovanjem, da subjekt ne prejme nadomestila, ki je približno enakovredno vrednosti zagotovljenih proizvodov in storitev, neposredno v zameno od prejemnikov teh koristi, ta standard ne velja.
78. Mnoge pogodbe za prodajne posle (na primer nekatera običajna nakupna naročila) se lahko razdrejo brez plačila odškodnine drugi osebi in zato ni obveze. Druge pogodbe določajo tako pravice kot obveze vsake pogodbenne stranke. Kadar dogodki povzročijo, da je takšna pogodba kočljiva, velja zanjo ta standard in obstaja obveznost, ki se pripozna. Za neizpolnjene pogodbe, ki niso kočljive, ta standard ne velja.
79. Ta standard opredeljuje kočljivo pogodbo kot pogodbo, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi ali možne storitve, ki se pričakujejo od nje, pri čemer pogodbenne obveze vključujejo zneske, ki se povrnejo. Zato se kot rezervacija v skladu z 76. členom pripozna sedanja obveza, zmanjšana za povračila. Neizogibni stroški po pogodbi kažejo najmanjše pobotane stroške izstopa iz pogodbenega razmerja, ki so stroški njenega izpolnjevanja in vseh nadomestil ali pogodbenih kazni zaradi njenega neizpolnjevanja, in sicer manjši izmed njih.
80. Preden se oblikuje posebna rezervacija za kočljivo pogodbo, pripozna subjekt izgubo zaradi oslabitve sredstev, povezanih s takšno pogodbo.

Reorganiziranje

81. V opredelitev reorganiziranja lahko spadajo na primer naslednji dogodki:
- (a) prenehanje ali ukinitve dejavnosti ali posla;

- (b) zaprtje poslovalnic ali prenehanje dejavnosti državne agencije na določenem področju ali regiji ali premestitev dejavnosti iz ene regije v drugo;
- (c) spremembe v zasnovi poslovanja, na primer odstranitev določene ravni poslovanja ali izvrševanja; in
- (d) temeljite reorganizacije, ki pomembno vplivajo na vrsto in jedro poslovanja subjekta.

82. Rezervacija za stroške reorganiziranja se pripozna, le če je zadoščeno splošnemu sodilu za pripoznavanje rezervacij, postavljenemu v 22. členu. V členih 83. do 96. je določeno, kako se pri reorganiziranju uporabljajo splošna sodila pripoznavanja.

83. **Posredna obveza reorganiziranja se pojavi, le če:**

- (a) **ima subjekt podroben uradni načrt reorganiziranja, ki določa najmanj:**
 - (i) **poslovanje/poslovno enoto ali del zadevnega poslovanja/poslovne enote;**
 - (ii) **glavna prizadeta mesta;**
 - (iii) **razmestitev, delovanje in približno število zaposlencev, ki jim bo treba dati nadomestilo zaradi prenehanja službovanja;**
 - (iv) **prihodnje izdatke; in**
 - (v) **kdaj bo načrt uresničen; in**
- (b) **subjekt z začetkom uresničevanja takšnega načrta ali s sporočilom prizadetim o njegovih glavnih značilnostih povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganizacijo.**

84. V javnem sektorju se lahko reorganiziranje lahko izvede na ravni celotne vlade, ministrstva ali agencije.

85. Dokaz, da je vlada ali posamezen subjekt pričel izvajati načrt reorganiziranja, je na primer javna objava glavnih značilnosti načrta, prodaja ali prenos sredstev, objava namena prekinitve najemov ali osnovanje drugih dogovorov za osebe, ki koristijo njegove storitve. Javna objava podrobnega načrta reorganiziranja povzroči posredno obvezo reorganiziranja, le če je taka in dovolj podrobna (na primer predstavitev glavnih značilnosti načrta), da povzroči utemeljeno pričakovanje drugih oseb, na primer odjemalcev, dobaviteljev in zaposlencev (ali njihovih predstavnikov), da bo vlada ali subjekt izpeljal(a) reorganizacijo.

86. Da načrt zadostuje za nastanek posredne obveze, ko je sporočen prizadetim, je treba načrtovati začetek njegovega izvajanja, brž ko je mogoče, in ga dokončati v času, ki onemogoča njegove bistvene spremembe. Če je mogoče pričakovati daljše odlašanje začetka reorganiziranja ali če poteka reorganiziranje neutemeljeno dolgo, je malo verjetno, da bo načrt povzročil utemeljeno pričakovanje drugih, da vlada ali posamezen subjekt trenutno resno misli z reorganizacijo, saj čas dopušča priložnosti, da spremeni svoje načrte.
87. Odločitev ravnateljstva ali upravljaljskega organa, sprejeta pred datumom poročanja, ne povzroči posredne obveze na dan poročanja, razen če je subjekt pred datumom poročanja:
- začel uresničevati načrt reorganiziranja; ali
 - sporočil prizadetim glavne značilnosti načrta reorganiziranja, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.

V nekaterih primerih začne subjekt izvajati načrt reorganiziranja ali sporoči prizadetim njegove glavne značilnosti šele po datumu poročanja. Razkritja lahko zahteva MRSJS 14 – Dogodki po datumu poročanja, če ima reorganiziranje takšen pomen, da bi njegovo nerazkritje vplivalo na sposobnost uporabnikov računovodskih izkazov za pravilno vrednotenje in odločanje.

88. Čeprav posredna obveza ne nastane zgolj z odločitvijo ravnateljstva ali upravljaljskega organa, je lahko obveza posledica drugega prejšnjega dogodka skupaj s takšno odločitvijo. Na primer pogajanje s predstavniki zaposlencev za plačilo odpravnin ali s kupci za prodajo ali prenos obrata se lahko konča samo z odobritvijo upravnega odbora. Ko je odobritev prejeta in sporočena drugim osebam, ima subjekt posredno obvezo reorganiziranja, če so izpolnjeni pogoji iz 83. člena.
89. V nekaterih državah je odločilna oblast glede odločanja o subjektih javnega sektorja zaupana upravljaljskemu organu, katerega člani so tudi predstavniki interesov, ki se razlikujejo od interesov ravnateljstva (na primer zaposlencev), ali pa je treba take predstavnike obvestiti, preden upravljaljski organ sprejme odločitev. Ker odločitev upravljaljskega organa vključuje stike s takšnimi predstavniki, je lahko posledica posredna obveza reorganiziranja.

Prodaja ali prenos obrata

90. **Obveza za prodajo ali prenos obrata ne nastane, dokler ga subjekt ni zavezan prodati ali prenesti, to je, dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji.**

91. Celo če se je subjekt odločil prodati obrat (poslovalnico) in je to odločitev javno objavil, ni zavezan za prodajo, dokler kupec ni znan in dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji. Dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji, se lahko subjekt premisli in mora res ukrepati drugače, če ni mogoče najti kupca pod sprejemljivimi pogoji. Če je prodaja le del reorganizacije, se lahko pojavi posredna obveza za druge dele reorganizacije, preden obstaja obvezujoča pogodba o prodaji.
92. Reorganiziranje v okviru javnega sektorja pogosto vključuje prenos poslovanja od enega odvisnega subjekta na drugega in lahko vključuje prenos poslovanja zastoj ali za neznaten znesek. Takšni prenosi se pogosto izvedejo v skladu s smernicami vlade in ne zajemajo obvezujočih dogovorov, ki so opisani v 90. členu. Obveza obstaja le, če obstaja obvezujoča pogodba o prenosu. Četudi predlagani prenosi ne vodijo do pripoznavanja rezervacije, se mora načrtovan posel razkriti v skladu z drugim mednarodnim računovodskim standardom za javni sektor ali predlaganimi standardi kot je MRSJS 14 – Dogodki po datumu poročanja in MRSJS 20 – Razkrivanje povezanih oseb.

Rezervacije za reorganizacijo

93. **Rezervacija za reorganizacijo vključuje le neposredne izdatke, ki se pojavijo pri reorganiziranju, to je tiste, ki:**
- (a) **so nujno povzročeni z reorganizacijo; in**
 - (b) **niso povezane s tistim delovanjem subjekta, ki se bo nadaljevalo.**
94. Rezervacija za reorganizacijo ne vključuje:
- (a) stroškov dopolnilnega usposabljanja ali premeščanja osebja, ki ostane;
 - (b) stroškov trženja; ali
 - (c) naložb v novo ureditev in omrežje za razpečevanje.

Takšni izdatki se nanašajo na prihodnje vodenje poslovanja in niso obveznosti reorganiziranja na dan poročanja. Pripoznajo se na enak način, kot da bi nastale neodvisno od reorganiziranja.

95. Ugotovljivi primanjkljaji iz prihodnjega delovanja do datuma reorganiziranja se ne vključujejo v rezervacijo, razen če se nanašajo na kočljivo pogodbo, kot je opredeljena v 18. členu.
96. Kot zahteva 61. člen, se dobički iz pričakovane odtujitve sredstev ne upoštevajo pri merjenju rezervacije za reorganizacijo, celo če je prodaja sredstev predvidena kot del reorganiziranja.

Razkrivanje

97. Za vsako vrsto rezervacij subjekt razkrije:
- (a) knjigovodsko vrednost, izkazano na začetku in na koncu obdobja;
 - (b) dodatne rezervacije, napravljene v obdobju, tudi povečanja obstoječih rezervacij;
 - (c) uporabljene zneske (to tiste, ki so nastali in obremenjujejo rezervacijo) v obdobju;
 - (d) neuporabljene zneske, odpravo pripoznanj rezervacij v obdobju; in
 - (e) povečanje diskontiranega zneska v obdobju zaradi poteka časa in učinek vsake spremembe diskontne mere.

Primerjalne informacije se ne zahtevajo.

98. Subjekt razkrije za vsako vrsto rezervacij:
- (a) kratek opis vrste obveze in pričakovani čas vseh iz tega izhajajočih odtokov gospodarskih koristi ali možnih storitev;
 - (b) znamenje negotovosti glede zneska ali časa takih odtokov. Kadar je treba dati ustrezne informacije, mora subjekt razkriti glavne predpostavke v zvezi s prihodnjimi dogodki, kot so navedene v 58. členu; in
 - (c) znesek vsakega pričakovanega povračila z navedbo zneska vsakega sredstva, ki je bilo pripoznano v zvezi s tako pričakovanim povračilom.
99. Če se subjekt odloči pripoznati v računovodskih izkazih rezervacije za socialne pravice, za katere ne prejme nadomestila, ki je približno enakovredno vrednosti zagotovljenih proizvodov in storitev, neposredno od prejemnikov teh koristi, mora te rezervacije razkriti v skladu z 97. in 98. členom.
100. Razen če je možnost kakega odtoka pri poravnavi zelo majhna, mora subjekt pri vsaki vrsti pogojnih obveznosti na dan poročanja na kratko opisati njeno naravo in, kjer pride v poštev:
- (a) oceniti njen vrednostni učinek, merjen po členih od 44. do 62.;
 - (b) navesti negotovosti, ki se nanašajo na znesek ali čas vsakega odtoka; in
 - (c) nakazati možnost vsakega povračila.

101. Pri določanju, katere rezervacije ali pogojne obveznosti se lahko združijo v kako vrsto, je treba upoštevati, ali so postavke po naravi dovolj podobne za enotno izkazovanje, da je zadoščeno zahtevam iz členov 98(a) in (b) ter 100(a) in (b). Tako utegne biti primerno obravnavati kot enotno vrsto rezervacij zneske, ki se nanašajo na eno vrsto obveze, toda ni ustrezno obravnavati kot enotno vrsto zneskov, ki se nanašajo na stroške obnovitve okolja in zneskov, ki so predmet sodnih postopkov.
102. Kjer rezervacija ali pogojna obveznost izhaja iz istih okoliščin, opredeli subjekt razkritja, ki jih zahtevajo členi 97., 98. in 100., tako da je vidna povezava med rezervacijo in pogojno obveznostjo.
103. V določenih okoliščinah lahko subjekt uporabi zunanje cenilce, da izmerijo rezervacijo. V takšnih primerih se informacije v zvezi s ceditvijo lahko razkrijejo.
104. Zahteve glede razkritij, navedene v 100. členu ne veljajo za pogojne obveznosti, nastale zaradi zagotavljanja družbenih koristi s strani subjekta, za katere ne prejme nadomestila, ki je približno enakovredno vrednosti zagotavljenih proizvodov in storitev, neposredno od prejemnikov teh koristi, (glejte člene 1(a) in 7.–11. za razpravo o izključitvi družbenih koristi iz tega standarda).
105. **Kjer je verjeten pritok gospodarski koristi ali možnih storitev, subjekt na kratko opiše naravo pogojnih sredstev na dan poročanja, in, če je mogoče, oceni njihov denarno izraženi učinek, izmerjen po načelih, postavljenih za rezervacije v členih od 44. do 62.**
106. Zahteve glede razkritij, navedene v 105. členu se uporabijo za tista pogojna sredstva, za katera se upravičeno pričakuje, da bodo od njih pritekale koristi v subjekt. To pomeni, da ni treba razkrivati teh informacij za vse pogojna sredstva (glejte člene 39.–43. za razpravo o pogojnih sredstvih). Pomembno je, da razkritja za pogojna sredstva ne dajejo zavajajočih navedb glede verjetnosti nastanka prihodkov. Na primer, pogojno sredstvo nastane na podlagi pogodbe, kjer subjekt javnega sektorja dovoli podjetju iz zasebnega sektorja, da lahko koplje rudo na njegovem zemljišču v zameno za plačilo nadomestila, ki temelji na določeni ceni na izkopano tono in podjetje je že pričelo z izkopom. Poleg razkrivanja narave sporazuma, je treba pogojno sredstvo izmeriti, če je mogoče zanesljivo oceniti količino izkopane rudnine in čas pričakovanih denarnih pritokov. Če ni dokazanih rezerv ali če obstajajo druge okoliščine, ki nakazujejo, da ni verjetno, da bodo rudnine izkopane, subjekt javnega sektorja ne razkrije informacij, kot zahteva 105. člen, ker pritok koristi ni verjeten.
107. Zahteve glede razkritij, navedene v 105. členu zajemajo pogojna sredstva tako od menjalnih, kot od nemenjalnih poslov. Ali obstaja pogojno sredstvo glede na davčne prihodke je odvisno od razlage kaj predstavlja »obdavčljiv dogodek«. Določitev obdavčljivega dogodka za davčne

prihodke in njihov morebiten vpliv na razkrivanje pogojnih sredstev, povezanih s davčnimi prihodki, se obravnava kot del posebnega projekta nemenjalnih prihodkov.

108. **Kadar kaka informacija, ki jo zahtevata 100. in 105. člen, ni razkrita, ker to ni izvedljivo, je to treba razkriti.**
109. **V skrajno redkih primerih je mogoče pričakovati, da razkritje nekaterih ali vseh informacij, ki jih zahtevajo členi od 97. do 107., ustvarja sodbo o položaju subjekta v sporu z drugimi osebami pri zadevah, ki se nanašajo na rezervacije, pogojne obveznosti ali pogojnega sredstva. V takšnih primerih subjektu ni treba razkriti informacij, mora pa razkriti splošno naravo spora skupaj z dejstvom in razlogi, da in zakaj informacije niso razkrite.**

Prehodni določbi

110. **Ob učinku uporabe tega standarda na dan njegove uveljavitve (ali pred tem) je treba poročati kot o prilagoditvi začetnega salda zadržanega čistega presežka/(primanjkljaja) v obdobju, v katerem je bil standard prvič uporabljen. Subjektom se priporoča, čeprav se od njih ne zahteva, da prilagodijo začetni saldo zadržanega čistega presežka/(primanjkljaja) za prvo predstavljeno obdobje in da prenovijo primerjalne informacije. Če se primerjalne informacije ne prenovljene, je treba to dejstvo razkriti.**
111. Ta standard zahteva drugačno obravnavanje kot MRSJS 3 - Čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev. MRSJS 3 zahteva, da se primerjalne informacije prenovijo (primerjalna rešitev) ali da se razkrijejo dodatne navidezne primerjalne informacije na podlagi prenovljenega prikaza (dovoljena drugačna rešitev), razen če to ni izvedljivo. Ta standard zahteva, da se vse prilagoditve iz prejšnjih obdobj, ki so posledica začetka uvedbe tega standarda izvedejo neposredno v začetnem stanju zadržanih presežkov/primanjkljajev (primerjalna rešitev v skladu z MRSJS 3).

Datum uveljavitve

112. **Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 2004 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.**
113. Ko subjekt uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, kot je to opredeljeno v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor za poročevalske namene po tem datumu uveljavitve, se ta standard

uporablja za letne računovodske izkaze subjekta za obdobja, ki veljajo od ali po datumu uporabe.

Priloga A

Razpredelnice—Rezervacije, pogojne obveznosti, pogojna sredstva in povračila

Namen te priloge je povzeti glavne zahteve standarda. Ni del standarda in jo je treba brati v povezavi s celotnim besedilom standarda.

Rezervacije in pogojne obveznosti

| | | |
|---|---|--|
| <p>Kadar se pri poravnavi (a) sedanje obveze; ali (b) pogojne obveze, katere obstoj potrди samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih subjekt ne obvladuje v celoti, se utegne zaradi preteklih dogodkov pojaviti odtok dejavnikov, ki omogočajo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve.</p> | | |
| <p>Obstaja sedanja obveza, ki verjetno zahteva odtok dejavnikov.</p> | <p>Obstaja možna obveza ali sedanja obveza, ki lahko zahteva odtok dejavnikov, vendar ga verjetno ne bo.</p> | <p>Obstaja možna obveza ali sedanja obveza, če je verjetnost odtoka dejavnikov zelo majhna.</p> |
| <p>Rezervacija se pripozna (22. člen).</p> <p>Zahteva se razkritje rezervacije (97. in 98. člen).</p> | <p>Rezervacija se ne pripozna. (35. člen).</p> <p>Zahteva se razkritje pogojne obveznosti (100. člen).</p> | <p>Rezervacija se ne pripozna. (35. člen).</p> <p>Razkritje se ne zahteva (100. člen).</p> |

Pogojna obveznost se tudi pojavi skrajno redko, kadar kake obveznosti ni mogoče pripoznati, ker je ni mogoče zanesljivo izmeriti. Zahtevajo se razkritja pogojne obveznosti.

Pogojna sredstva

| Kadar zaradi preteklih dogodkov obstaja možno sredstvo, katerega obstoj bo potrdila samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih subjekt ne obvladuje v celoti. | | |
|--|--|---|
| Pritok gospodarskih koristi ali možnih storitev je res gotov. | Pritok gospodarskih koristi ali možnih storitev je verjeten, vendar ne res gotov. | Pritok gospodarskih koristi ali možnih storitev ni verjeten |
| Sredstvo ni pogojno (41. člen). | Sredstvo se ne pripozna (39. člen). Zahteva se razkritje (105. člen). | Sredstvo se ne pripozna (39. člen). Razkritje se ne zahteva (105. člen). |

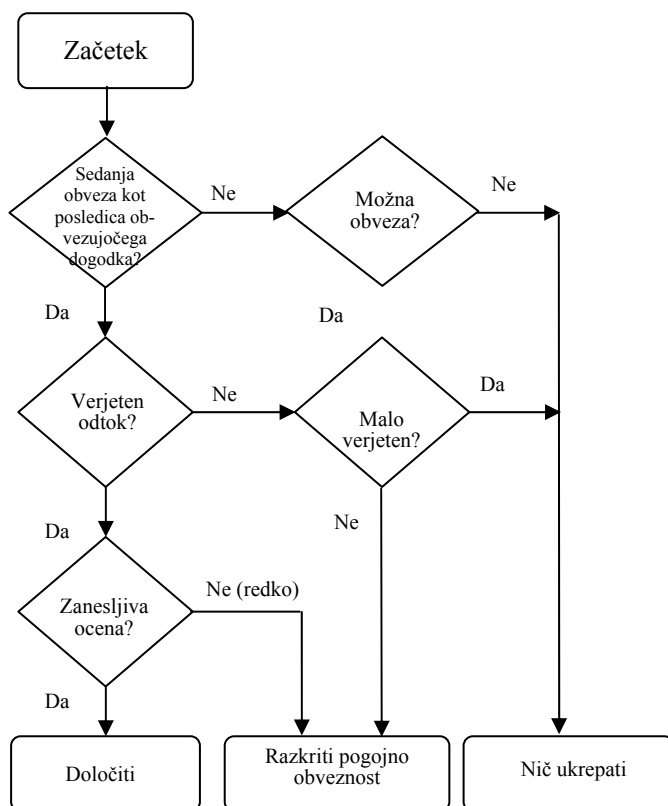
Povračila

| | | |
|--|--|--|
| <p>Nekatere ali vse potrebne izdatke, za katere je treba oblikovati rezervacijo, bo po pričakovanju povrnila druga oseba.</p> | | |
| <p>Subjekt nima obveze za tisti del izdatkov, ki ga bo povrnila druga oseba.</p> | <p>Obveza za znesek, za katerega se pričakuje, da bo povrnjen, ostane pri subjektu in prejem povračila je res gotov, če subjekt oblikuje rezervacijo.</p> | <p>Obveza za znesek, za katerega se pričakuje, da bo povrnjen, ostane pri subjektu in povračilo ni res gotovo, če subjekt oblikuje rezervacijo.</p> |
| <p>Subjekt nima obveznosti za znesek, ki bo povrnjen (67. člen).</p> | <p>Povračilo se pripozna kot posebno sredstvo v bilanci stanja in se lahko poračuna z odhodki v izkazu prihodkov in odhodkov. Pripoznani znesek pričakovanega povračila ne presega obveznosti (63. in 64. člen).</p> | <p>Pričakovano povračilo se ne pripozna kot sredstvo (63. člen).</p> |
| <p>Razkritje se ne zahteva.</p> | <p>Povračilo se razkrije skupaj s pripoznanim zneskom za povračilo (člen 98(c)).</p> | <p>Pričakovano povračilo se razkrije (člen 98(c)).</p> |

Priloga B

Drevo odločanja

Namen drevesa odločanja je povzeti glavne zahteve pripoznavanja iz standarda, ki se nanašajo na rezervacije in pogojne obveznosti in spadajo v obseg standarda. Drevo odločanja ni del standarda in ga je treba brati v povezavi s celotnim besedilom standarda. Pojasnilo: v nekaterih primerih ni jasno, ali obstaja sedanja obveza. V takih primerih pretekli dogodek domnevno povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj verjetno kot ne, da na dan poročanja obstaja sedanja obveza (23. člen standarda).



Zgledi: Pripoznavanje

Ta priloga ponazarja uporabo standarda, da bi bilo lažje razumeti njegov pomen. Ni del standarda.

Vsi subjekti iz zgledeom imajo datum poročanja 31. december. V vseh zgledih se predpostavlja, da je mogoče zanesljivo oceniti vse pričakovane odtoke. V nekaterih zgledih lahko opisane okoliščine povzročajo oslabitev sredstev- ta pojav v zgledih ni obravnavan.

Navzkrižno sklicevanje v zgledih nakazuje posebno pomembne člene standarda. Prilogo je treba brati v povezavi s celotnim besedilom standarda.

Sklicevanje na »najboljšo oceno« je do zneska sedanje vrednosti, kjer je učinek časovne vrednosti denarja pomemben.

Zgled 1: Garancije

Vladni oddelek A proizvaja opremo za iskanje in reševanje za uporabo v okviru državnih služb in za prodajo javnosti. Ob prodaji daje oddelek garancijo kupcem za določene proizvode. Po določbah prodajne pogodbe se oddelek zaveže popraviti ali zamenjati proizvode, če se bodo proizvodjalne pomanjkljivosti pokazale v treh letih po datumu prodaje. Glede na pretekle izkušnje je verjetno (to je bolj verjetno kot ne), da se bo pojavilo nekaj zahtevkov v zvezi z garancijo.

ANALIZA

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka— Obvezujoči dogodek je prodaja proizvoda z garancijo, ki povzroči pravno obvezo.

Odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ob poravnavi—Verjeten za garancije kot celoto (glejte 32. člen).

Sklep—Rezervacija se pripozna po najboljši oceni stroškov odprave pomanjkljivosti na podlagi jamstva za prodane proizvode na ali pred datumom poročanja. (glejte 22. in 32. člen).

Zgled 2A: Onesnaženo zemljišče—pravni predpisi bodo res gotovo sprejeti

Lokalna oblast ima v lasti skladišče na zemljišču, ki je v bližini pristanišča. Lokalna oblast je obdržala lastništvo, ker bo zemljišče morda potrebovala za prihodnjo širitev poslov v zvezi s pristaniščem. Z deset let so zemljišče imeli v najemu kmeti, da so na njem shranjevali kemikalije za kmetijstvo. Državna oblast razglasi, da ima namen sprejeti okoljevarstveno zakonodajo, v skladu s katero bodo morali lastniki zemljišč prevzeti obveznost za onesnaževanje okolja, hkrati s stroški čiščenja onesnaženih zemljišč. Zaradi tega lokalna oblast sprejme tvegano usmeritev glede kemikalij, ki jo začne uporabljati pri svojih poslih in zemljiščih. Na tej stopnji je jasno, da so kemikalije, ki se uporabljajo v kmetijstvu, onesnažile zemljišče v okolici skladišča.

Lokalna oblast ne more zahtevati nadomestila od kmetov ali njihove zavarovalnice za stroške čiščenja. 31. decembra 2001 je res gotovo, da bo kmalu po koncu leta sprejet predlog zakona, ki bo zahteval čiščenje že onesnaženega zemljišča.

ANALIZA

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka—Obvezujoči dogodek je onesnaženje zemljišča, ker bodo res gotovo sprejeti predpisi, ki bodo zahtevali njegovo očiščenje.

Odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ob poravnavi—Verjeten.

Sklep—Rezervacija se pripozna po najboljši oceni stroškov čiščenja (glejte 22. in 30. člen).

Zgled 2B: Onesnaženo zemljišče in posredna obveza

Država je javno objavila politiko do varstva okolja v skladu s katero očisti vso onesnaževanje, ki ga povzroči. Država je znana po tem, da spoštuje to sprejeto politiko. V državi ni sprejete zakonodaje glede varstva okolja. V času pomorske vaje pride do poškodbe ladje, zaradi česar pride do izlitja precejšnje količine olja. Država se strinja, da bo plačala stroške takojšnjega čiščenja in kasnejše stroške nadzora in nudenja pomoči morskim živalim in pticam.

ANALIZA

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Obvezujoči dogodek je onesnaženje okolja, ki povzroča nastanek posredne obveze, ker je usmeritev in prejšnje vedenje države povzročilo utemeljeno pričakovanje, da bo država očistila, kar je onesnažila.

Odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ob poravnavi—Verjeten.

Sklep—Rezervacija se pripozna po najboljši oceni stroškov čiščenja (glejte 22. in 30. člen).

Zgled 3: Gramozna jama

Država ima gramozno jama na zemljišču, ki ga daje v najem na tržni podlagi podjetju iz zasebnega sektorja. Gramoz se uporablja za gradnjo in vzdrževanje cest. Dogovor z lastniki zemljišča določa, da mora država vzpostaviti prejšnje stanje zemljišča tako, da bo odstranila vse zgradbe, preoblikovala zemljišče in nadomestila vrhno plast zemlje. 60 % končnih stroškov vrnitve v prejšnje stanje se nanaša na odstranitev zgradb in povrnitev zemljišča v prejšnje stanje, 40 % stroškov na nastane kot posledica izkopavanja gramoza. Na datum poročanja, so bile zgradbe zgrajene, izkopavanje zemljišča se je pričelo, vendar nič gramoza še ni bilo pridobljenega.

ANALIZA

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka —Gradnja zgradb in pridobivanje gramoza povzroča pravno obvezo, po določbah pogodbe glede odstranitve zgradb in vzpostavitve prvotnega stanja na zemljišču, tako da je obvezujoč dogodek. Na datum poročanja ni zaveze za poravnavo škode, ki jo bo povzročilo izkopavanje gramoza.

Odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ob poravnavi—Verjeten.

Sklep—Pripozna se rezervacijo po najboljši oceni 90 % končnih stroškov, ki se nanašajo na odstranitev zgradb in vzpostavitve prvotnega stanja na zemljišču (glejte 22. člen). Ti stroški so del nabavne vrednosti gramoza. 40 % stroškov, ki jih povzroči izkopavanje gramoza se pripozna kot obveznost postopoma ko se gramoz izkopava.

Zgled 4: Politika do povračil

Državna trgovska agencija deluje kot centralna nakupna agencija in dovoljuje javnosti, da kupuje presežke, ki jih nabavi. Ima politiko, da nezadovoljnim kupcem vrača denar za kupljeno blago, čeprav nima takšne pravne obveze. Ta njena politika je splošno znana.

ANALIZA

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka —Obvezujoči dogodek je prodaja dobrin, ki povzročajo posredno obvezo, ker je obnašanje agencije povzročilo utemeljeno pričakovanje njenih odjemalcev, da bo vrnila denar za kupljeno blago.

Odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ob poravnavi—Verjetno je, da se bo del blaga vrnil (glejte 32. člen).

Sklep —Pripozna se rezervacija po najboljši oceni stroškov vračila (glejte 18. člen (opredelitev posredne obveze) 22., 25. in 32. člen).

Zgled 5A: Zaprtje obrata—nobenega izvedenega ukrepa pred datumom poročanja

Vlada se je 12. decembra 2004 odločila, da bo zaprla obrat vladne agencije. Pred datumom poročanja (31. decembra, 2004) odločitev ni bila sporočena prizadetim in tudi drugih ukrepov za izvedbo odločitve ni bilo.

ANALIZA

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka —Ni bilo nobenega obvezujočega dogodka in tako tudi ni obveze.

Sklep —Rezervacija se ne pripozna (glejte 22. in 83. člen).

Zgled 5B: Prenos dejavnosti obrata na zunanjo organizacijo—Izvedba ukrepa pred datumom poročanja

Vlada se je 12. decembra 2004 odločila, da bo prenesla dejavnost obrata vladne agencije na zunanjo organizacijo. 20. decembra 2004 je vlada sprejela podroben načrt prenosa dejavnosti oddelka, osebjem oddelka so bila poslana obvestila o odpuščanju presežnih delavcev.

ANALIZA

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Obvezujoči dogodek je sporočilo odločitve zaposlenim, iz česar izhaja posredna obveza od tega datuma, ker povzroči utemeljeno pričakovanje, da se bo dejavnost obrata vladne agencije prenesla na zunanjo organizacijo.

Odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ob poravnavi — Verjeten.

Sklep — Rezervacija se pripozna 31. decembra 2004 po najboljši oceni stroškov prenosa dejavnosti oddelka na zunanjo organizacijo (glejte 22. in 83. člen).

Zgled 6: Zakonska zahteva namestitve zračnih filtrov

Po novih predpisih mora subjekt lokalne oblasti do 30. junija 2005 namestiti na svoje javne zgradbe nove zračne filtre. Subjekt jih ni namestil.

ANALIZA

a) Na datum poročanja 31. december 2004

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Ni obveze, ker po predpisih ni obvezujočega dogodka niti za naložbo v namestitev zračnih filtrov niti za kazni.

Sklep — Rezervacija za naložbo v namestitev zračnih filtrov se ne pripozna (glejte 22. in 25.–27. člen).

b) Na datum poročanja 31. december 2005

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Še vedno ni obveze za naložbo v namestitev zračnih filtrov, ker se ni pojavil obvezujoč dogodek (namestitev filtrov). Lahko pa se pojavi obveza za plačilo kazni ali globe po predpisih, ker se je pojavil obvezujoč dogodek (neskladnost javne zgradbe s predpisi).

Odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ob poravnavi — Ocena verjetnosti kazni ali glob zaradi s predpisi neskladnega delovanja, je odvisna od podrobnosti predpisov in strogosti izvršne ureditve.

Sklep — Za naložbo v namestitvev zračnih filtrov se ne pripozna rezervacija. Pripozna pa se rezervacija po najboljši oceni vsake kazni ali globe, ki je bolj verjetna kot ne (glejte 22. in 25.–27. člen).

Zgled 7: Dopolnilno usposabljanje osebja zaradi sprememb ureditve davka iz dobička

Država vpelje v uredite davka iz dobička več sprememb. Zato mora davčni oddelek (poročevalni subjekt) dopolnilno usposobiti precej svojega pisarniškega osebja in osebja, ki skrbi za upoštevanje zakonov, da bi zagotovil nadaljnjo skladnost s predpisi o finančnih storitvah. Na datum poročanja še ni dodatnega usposabljanja osebja.

ANALIZA

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Ni obveze, ker ni obvezujočega dogodka (dopolnilnega usposabljanja).

Sklep — Rezervacija se ne pripozna (glejte 22. in 25.–27. člen).

Zgled 8: Kočljiva pogodba

Pralnica bolnice se nahaja v zgradbi, ki jo ima bolnica (poročevalna enota) v poslovnem najemu. V decembru 2004 se pralnica prestavi v novo zgradbo. Najem stare zgradbe traja še štiri leta, pogodbe pa ni mogoče odpovedati. Bolnica zgradbe ne more uporabiti v druge namene, prav tako je ne more dati v najem drugemu uporabniku.

ANALIZA

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Obvezujoči dogodek je podpis najemne pogodbe, ki povzroči pravno obvezo.

Odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ob poravnavi — Kadar postane najem kočljiv, je verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarska koristi. (Dokler najem ne postane kočljiv, ga bolnica obračunava po MRSJS 13 - Najemi).

Sklep — Rezervacija se pripozna po najboljši oceni neizogibnih plačil najemnin (glejte člen 13(b), 22. in 76. člen).

Zgled 9: Posamezno poroštvo

Leta 2004 da lokalna oblast poroštvo v zvezi z določenimi posojili operaterja zasebnega sektorja, ki zagotavlja javne storitve za plačilo, katerega finančno stanje je tedaj dobro. V letu 2005 se finančno stanje operaterja poslabša in 30. junija 2005 dobi zahtevke svojih upnikov za varstvo.

ANALIZA

a) Na 31. decembra 2004

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Obvezujoči dogodek je jamstvo, ki povzroči pravno obvezo.

Odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ob poravnavi — Odtok koristi 31. decembra 2004 ni verjeten.

Sklep — Rezervacija se ne pripozna (glejte 22. in 31. člen). Jamstvo se razkrije kot pogojna obveznost, razen če je kakršenkoli odtok zelo malo verjeten (glejte 100. in 109. člen).

b) Na dan 31. december 2005

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Obvezujoči dogodek je jamstvo, ki povzroči pravno obvezo.

Odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ob poravnavi — 31. decembra 2005 je verjetno, da bo za poravnavo obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve.

Sklep — Rezervacija se pripozna po najboljši oceni obveze (glejte 22., 31. in 109. člen).

Pojasnilo: Ta zgled obravnava posamezno jamstvo. Če ima subjekt niz podobnih jamstev, ga pri ugotavljanju, ali je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, verjeten, oceni kot celoto (glejte 32. člen). Kadar subjekt daje jamstva za zamenjavo za plačilo, se prihodki pripoznajo po MRSJS 9 - Prihodki iz prodajnih poslov.

Zgled 10: Sodni primer

V letu 2004 je po obedu umrlo deset ljudi, verjetno zaradi zastrupitve s hrano, kupljeno v restavraciji javnega muzeja (poročevalni subjekt). Začno se pravni postopki, da bi subjekt poravnal škodo, vendar subjekt oporeka obveznost. Do dneva odobritve računovodskih izkazov za objavo za leto, ki se je končalo 31. decembra 2004, pravniki subjekta menijo, da subjekt ne bo spoznan za krivega. Ko pa subjekt pripravlja računovodske izkaze za leto, se je končalo 31. decembra 2005, pa pravniki menijo, da je glede na razvoj primera verjetno, da bo subjekt spoznan za krivega.

ANALIZA

a) Na dan 31. december 2004

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Na podlagi dokazov, ki so na razpolago ob odobritvi računovodskih izkazov, ni obveze zaradi preteklih dogodkov.

Sklep — Muzej ne pripozna rezervacije (glejte 23. in 24. člen). Zadeva se razkrije kot pogojna obveznost, razen, če je kakršenkoli odtok zelo malo verjeten (100. in 109. člen).

b) Na dan 31. december 2005

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Na podlagi razpoložljivih dokazov obstaja sedanja obveza.

Odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ob poravnavi — Verjeten.

Sklep — Rezervacija se pripozna po najboljši možni oceni zneska za poravnavo obveznosti (22.–24. in 109. člen).

Zgled 11: Popravila in vzdrževanje

Nekatera sredstva zahtevajo poleg rednega vzdrževanja vsakih nekaj let precejšnje izdatke za večja popravila ali obnove in zamenjave glavnih sestavnih delov. MRSJS 17 - Opredmetena osnovna sredstva, podaja navodila o razporejanju izdatkov za sredstvo na njegove sestavne dele, kadar imajo ti deli različne dobe koristnosti in dajejo koristi na različne načine.

Zgled 11A: Stroški obnavljanja – zakonske zahteve

Peč za gretje zgradbe, ki jo daje v najem vladni oddelek večjemu številu najemnikov javnega sektorja ima oblogo, ki jo je treba zaradi tehničnih razlogov zamenjati vsakih pet let. Do datuma poročanja se je obloga uporabljala tri leta.

ANALIZA

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Sedanje obveze ni.

Sklep — Rezervacija se ne pripozna (glejte 22. in 25.–27. člen).

Stroški zamenjave obloge se ne pripoznajo, ker na datum poročanja ni obveze za zamenjavo obloge, ki bi bila neodvisna od prihodnjega delovanja subjekta- celo namen povzročiti izdatke je odvisen od odločitve subjekta, ali bo peč delovala dalje, ali pa bo zamenjal oblogo. Namesto pripoznanja rezervacije upošteva amortizacija obloge njeno obrabo, to je amortizacijo v petih letih. Stroški ponovne obložitve, ki se tedaj pojavijo, se usredstviijo, obraba pa se v naslednjih petih letih prikaže kot amortizacija.

Zgled 11B: Stroški obnavljanja- zakonske zahteve

Državna služba za risanje zemljevidov mora po zakonu pregledati svoje letalo, ki ga uporablja za slikanje iz zraka, na vsakih tri leta.

ANALIZA

Sedanja obveza kot posledica preteklega obvezujočega dogodka — Sedanje obveze ni.

Sklep — Rezervacija se ne pripozna (glejte 22. in 25.–27. člen).

Stroški natančnega pregleda se ne pripoznajo kot rezervacija iz enakega razloga, kot se stroški zamenjave obloge ne pripoznajo kot rezervacija v zgledu 11A. Celo

zakonske zahteve po natančnem pregledu ne povzročajo stroškov natančnega pregleda kot obveznost, ker ne obstaja obveza za natančen pregled letala neodvisno od prihodnjega delovanja subjekta - subjekt se lahko ogne prihodnjim izdatkom s svojim prihodnjim delovanjem, na primer s prodajo letala.

Priloga D**Zgledi: Razkrivanje**

Ta priloga je samo ponazoritev ni del standarda. Njen namen je ponazoriti uporabo standarda, da bi bilo lažje razumeti njihov pomen.

Na tej in naslednji strani sta dva zgleda razkritij, ki jih zahteva 98. člen.

Zgled 1: Garancije

Vladni oddelek, ki je odgovoren za preprečevanje nesreč pri delu daje garancije kupcem za proizvode za varnost v času prodaje. Po določbah garancije, oddelek prevzame popravila in zamenjave proizvodov, ki ne delujejo zadovoljivo, v dveh letih od datuma prodaje. Na datum poročanja se pripozna rezervacija 60.000 enot. Rezervacija se ne diskontira, ker učinek diskontiranja ni pomemben. Razkrije se tale informacija:

Za pričakovane zahtevke na podlagi jamstva za proizvode, ki so bili prodani v zadnjih treh poslovnih letih, je pripoznana rezervacija 60.000. Pričakovati je, da se bo večina teh izdatkov pojavila v naslednjem poslovnem letu, vsi pa se bodo pojavili v dveh letih po datumu poročanja.

Zgled 2: Stroški razgradnje

Raziskovalna ustanova, ki je v državni lasti in ki uporablja nuklearni reaktor za razvoj izotopov, ki se uporabljajo za zdravstvene namene, pripozna v letu 2005 rezervacijo za stroške razgradnje 300 milijonov enot. Rezervacija se oceni ob predpostavki, da bo do razgradnje prišlo v 60 do 70 letih. Obstaja pa možnost, da se bo zgodila šele po 100 do 110 letih; v takem primeru bo sedanja vrednost stroškov bistveno manjša. Razkrije se takšna informacija:

Za stroške razgradnje je pripoznana rezervacija 300 milijonov. Ti stroški se bodo pojavili med 2065 in 2075; vendar je možno, da bo do razgradnje prišlo šele med letoma 2105 in 2115. Če bi bilo merjenje stroškov zasnovano na pričakovanju, da se bodo pojavili med letoma 2105 do 2115, bi bilo rezervacijo mogoče zmanjšati na 136 milijonov. Rezervacija je bila določena z uporabo obstoječe tehnologije in po sedanjih cenah ter diskontirana po stvarni diskontni meri 2 %.

Sledi zgled razkritij, ki jih zahteva 109. člen, kadar nekaterih zahtevanih informacij ni, ker bi utegnile resno škodovati položaju subjekta.

Zgled 3: Oprostitev razkritja

Državna agencija za raziskave je vpletena v spor s podjetjem, ki trdi, da je agencija za raziskave prekršila patentne pravice pri uporabi izvornega materiala in zahteva odškodnino 100 milijonov enot. Agencija za raziskave pripozna rezervacijo po najboljši oceni obveze, vendar ne razkrije informacij, ki jih zahtevata 97. in 98. člen standarda. Razkrije se tale informacija:

Proti agenciji teče pravni postopek v zvezi s sporom s podjetjem, ki trdi, da je agencija prekršila patentne pravice in zahteva odškodnino 100 milijonov enot. Informacije, ki jih običajno zahteva MRSJS I - Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva niso razkrite, ker je mogoče pričakovati, da bi to resno vplivalo na izid pravnega postopka. Odbor je mnenja, da se bo agencija uspešno obranila zahtevka.

Priloga E

Zgled: Sedanja vrednost rezervacije

Ta priloga je samo ponazoritev ni del standarda. Njen namen je ponazoriti uporabo standarda, da bi bilo laže razumeti njihov pomen.

Naslednji zgled ponazarja knjižbe, narejene ob začetnem pripoznavanju sedanje vrednosti rezervacije in kasnejše pripoznavanje povečanje sedanje vrednosti te rezervacije. Povečanje rezervacije se pripozna kot odhodek od obresti (70. člen).

Pričakovana vrednost rezervacije ob koncu 5 leta je 2000 enot. Ta pričakovana vrednost ni prilagojena tveganju. Ustrezna diskontna stopnja, ki upošteva tveganje, ki je povezano s tem denarnim tokom, je ocenjena na 12 %.

Knjižbe za izkazovanje rezervacije in sprememb vrednosti rezervacije vsako leto so naslednje:

Konec tekočega poročevalnega obdobja:

| | | | |
|----|-------------|---------|---------|
| DB | Odhodki | 1134,85 | |
| KR | Rezervacija | | 1134,85 |

Konec 1, leta

| | | | |
|----|--------------------|--------|--------|
| DB | Odhodki za obresti | 136,18 | |
| KR | Rezervacija | | 136,18 |

Konec 2, leta

| | | | |
|----|--------------------|--------|--------|
| DB | Odhodki za obresti | 152,52 | |
| KR | Rezervacija | | 152,52 |

Konec 3, leta

| | | | |
|----|--------------------|--------|--------|
| DB | Odhodki za obresti | 170,83 | |
| KR | Rezervacija | | 170,83 |

Konec 4, leta

| | | | |
|----|--------------------|--------|--------|
| DB | Odhodki za obresti | 191,33 | |
| KR | Rezervacija | | 191,33 |

Konec 5, leta

| | | | |
|----|--------------------|--------|--------|
| DB | Odhodki za obresti | 214,29 | |
| KR | Rezervacija | | 214,29 |

Izračuni: Povečanje

| | | |
|----------------|--|--------|
| Trenutno: | Sedanja vrednost = $2000/(1,12)^5 = 1134,85$ | |
| Konec 1, leta: | Sedanja vrednost = $2000/(1,12)^4 = 1271,04$ | 136,18 |
| Konec 2, leta: | Sedanja vrednost = $2000/(1,12)^3 = 1423,56$ | 152,52 |
| Konec 3, leta: | Sedanja vrednost = $2000/(1,12)^2 = 1594,39$ | 170,83 |
| Konec 4, leta: | Sedanja vrednost = $2000/(1,12)^1 = 1785,71$ | 191,33 |
| Konec 5, leta: | Sedanja vrednost = $2000/(1,12)^0 = 2000,00$ | 214,29 |

Primerjava z MRS 37

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 19 - Rezervacije, pogojne obveznosti, pogojna sredstva je izpeljan iz Mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 37 - Rezervacije, pogojne obveznosti, pogojna sredstva (1998). Najpomembnejše razlike med MRSJS 19 in MRS 37 so naslednje:

- V MRSJS 19 so bile dodane dodatne razlage, ki jih ni v MRS 37 z namenom razjasniti uporabnost standardov za računovodenje subjektov javnega sektorja. Posebej področje MRSJS 19 pojasnjuje, da se standard ne uporablja za rezervacije in potencialne obveznosti, ki izhajajo iz socialnih pravic, ki jih zagotavlja subjekt, za katere ne prejme v zameno nadomestila, ki je približno enakovredno vrednosti zagotavljenega blaga in storitev, neposredno od prejemnikov teh koristi. Če se subjekt kljub temu odloči pripoznati rezervacije za socialne pravice, MRSJS zahteva določena razkritja v zvezi s tem.
- Besedilo v MRS 37, natisnjeno krepko, je spremenjeno, v MRSJS 19 je bila dodana razlaga k besedilu v MRS 37 z namenom pojasniti, da je v primeru kočljivih pogodb kot rezervacija pripoznana sedanja obveza, ki je zmanjšana za čisti znesek povračil.
- Člen, ki opredeljuje področje standarda pojasnjuje, da čeprav so rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlenih, izključene iz področja tega standarda, se ta standard uporablja za rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlenih zaradi prenehanja zaposlitve, ki so rezultat reorganiziranja, kot ga obravnava ta standard.
- MRSJS 19 v nekaterih primerih uporablja drugačno izrazoslovje kot MRS 37. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek«, in »izkaz prihodkov in odhodkov« v MRSJS 19. Ustrezni izrazi v MRS 37 so »podjetje«, »dohodek« in »izkaz poslovnega izida«.
- MRSJS 19 vsebuje opredelitve pojmov tehničnih izrazov uporabljene v MRS 37 in dodatno opredelitev za »neizpolnjene (izvršne) pogodbe«.
- Zgledi v prilogi C so prilagojeni javnemu sektorju.
- MRSJS 19 vsebuje dodatno prilogo (Priloga E), ki ponazarja knjižbe v dnevniku za pripoznavanje spremembe vrednosti rezervacije, ki se sčasoma spreminja zaradi vpliva diskontnega (razobrestovalnega) faktorja.