

МРС-ЈС 21 – УМАЊЕЊЕ ВРЕДНОСТИ ИМОВИНЕ КОЈА НЕ ГЕНЕРИШЕ ГОТОВИНУ

Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом IAS 36 (ревидираним 2004.) “Умањење вредности имовине” који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Делови IAS 36 су објављени у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC) уз одобрење Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS).

Одобрени текст Међународног стандарда за финансијско извештавање (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IASB, на следећој адреси:

IASB Publications Department First Floor, 30 Cannon Street
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org.uk
Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, нацрте за излагање и друге публикације IASC и IASB ауторско право има Фондација IFRS.

„IFRS“, „IAS“, „IASB“, „IASC“, „Фондација IFRS“, „Међународни рачуноводствени стандарди“ и „Међународни стандарди финансијског извештавања“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

МРС-ЈС 21 – УМАЊЕЊЕ ВРЕДНОСТИ ИМОВИНЕ КОЈА НЕ ГЕНЕРИШЕ ГОТОВИНУ

Историја МРС-ЈС

Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.

МРС-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину*, објављен је у децембру 2004.

Од тада, МРС-ЈС 21 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- *Побољшања МРС-ЈС 2011.* (објављена у октобру 2011.)
- МРС-ЈС 26, *Умањење вредности имовине која генерише готовину* (објављен у фебруару 2008.)
- МРС-ЈС 29, *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* (објављен у јануару 2010.)
- МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина* (објављен у јануару 2010.)
- *Побољшања МРС-ЈС* (објављена у новембру 2010.)

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 21

Параграф	Врста измене	Порекло измене
2	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010. МРС-ЈС 31, јануар 2010.
5	Измењен	МРС-ЈС 26, фебруар 2008.
6	Измењен	МРС-ЈС 26, фебруар 2008.
7	Измењен	МРС-ЈС 31, јануар 2010.
9	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
12	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
14	Измењен	МРС-ЈС 26, фебруар 2008.
1 ⁶	Измењен	МРС-ЈС 26, фебруар 2008.
17	Нов	МРС-ЈС 26, фебруар 2008.
18	Нов	МРС-ЈС 26, фебруар 2008.
19	Нов	МРС-ЈС 26, фебруар 2008.
20	Нов	МРС-ЈС 26, фебруар 2008.
20	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
26А	Нов	МРС-ЈС 31, јануар 2010.
26Б	Нов	МРС-ЈС 31, јануар 2010.
27	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011.
39А	Нов	МРС-ЈС 31, јануар 2010.
71	Измењен	МРС-ЈС 26, фебруар 2008.

Параграф	Врста измене	Порекло измене
72	Нов	МРС-ЈС 26, фебруар 2008.
72А	Нов	МРС-ЈС 26, фебруар 2008.
73А	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
73А	Обрисан	Уређивачке измене, април 2012.
82А	Нов	МРС-ЈС 31, јануар 2010.
82Б	Нов	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011.

Децембар 2004.

МРС-ЈС 21 – УМАЊЕЊЕ ВРЕДНОСТИ ИМОВИНЕ КОЈА НЕ ГЕНЕРИШЕ ГОТОВИНУ

САДРЖАЈ

Параграфи		
Циљ	1	
Делокруг	2–13	
Дефиниције	14–23	
Јавна предузећа	15	
Имовина која генерише готовину	16–21	
Амортизација	22	
Умањење вредности	23	
Идентификовање имовине чија вредност се може умањити		24–34
Одмеравање надокнадивог износа услуге		35–50
Одмеравање надокнадивог износа услуге за нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком трајања		39А
Фер вредност умањена за трошкове продаје		40–43
Употребна вредност	44–49	
Приступ амортизованих трошкова замене		45–47
Приступ трошкова обнове	48	
Приступ услужних јединица	49	
Примена приступа	50	
Признавање и одмеравање губитка од умањења вредности		51–57
Сторнирање губитка од умањења вредности		58–70
Поновно назначавање имовине	71–72	
Обелодањивање	72А–79	
Прелазне одредбе	80–81	
Датум ступања на снагу	82–83	
Основа за закључивање		
Упутство за примену		
Илустративни примери		
Поређење са IAS 36 (2004. година)		

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 21 *Умањење вредности имовине која не генерише готовину* изложен је у параграфима 1–83. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС-ЈС 21 треба тумачити у контексту његовог циља и *Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС-ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Циљ

- Циљ овог стандарда је да се пропишу процедуре које ентитет примењује за утврђивање да ли је умањена вредност имовине која не генерише готовину и да се осигура признавање губитака од умањења вредности. У овом стандарду се такође утврђује када ће ентитет сторнирати губитак од умањења вредности и прописују се обелодањивања.

Делокруг

- Ентитет који припрема и приказује финансијске извештаје на обрачунској основи примењује овај стандард када обрачунава имовину која не генерише готовину, осим:

- (а) Залиха (видети МРС-ЈС 12, *Залихе*);
- (б) Имовине која настаје као резултат уговора о изградњи (видети МРС-ЈС 11, *Уговори о изградњи*);
- (ц) Финансијска средства која су у делокругу МРС-ЈС 29, *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*;
- (д) Инвестиционе некретнине која се одмеравају коришћењем модела фер вредности (видети МРС-ЈС 16 *Инвестициона имовина*);
- (е) Некретнине, постројења и опрема које не генеришу готовину, а одмеравају се по ревалоризованим вредностима (видети МРС-ЈС 17 *Некретнине, постројења и опрема*);
- (ф) Нематеријална имовина која не генерише готовину, а одмерава се по ревалоризованој вредности (видети МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина*); и
- (г) Друга имовина за коју су рачуноводствени захтеви за умањење вредности укључени у неки други МРС-ЈС.

3. Овај стандард се примењује на све ентитете у јавном сектору осим јавних предузећа.

- 4. У *Предговору Међународним стандардима финансијског извештавања*, који је објавио IPSABS се објашњава да се од јавних предузећа (ГБЕ) захтева да примењују IFRS које је објавио IASB. Јавна предузећа су дефинисана у МРС-ЈС 1, *Презентација финансијских извештаја*.
- 5. Ентитети у јавном сектору који држе имовину која генерише готовину дефинисану у параграфу 14 примењују МРС-ЈС 26, *Умањење вредности имовине која генерише готовину на такву имовину*. Ентитети у јавном сектору који држе имовину која не генерише готовину примењују захтеве овог стандарда на имовину која не генерише готовину.
- 6. Овај стандард из свог делокруга искључује умањење вредности имовине која се обрађује у оквиру неког другог МРС-ЈС. Јавна предузећа примењују IAS 36 и стога нису предмет одредби овог стандарда. Ентитети у јавном сектору осим јавних предузећа примењују МРС-ЈС 26 на своју имовину која генерише готовину, а овај стандард примењују на имовину која не генерише готовину. У параграфима од 6 до 13 се детаљније објашњава делокруг овог стандарда.
- 7. У делокруг овог стандарда не улази нематеријална имовина која не генерише готовину, а која се редовно ревалоризује на своју фер вредност. У делокруг овог стандарда улази сва друга нематеријална имовина која не генерише готовину (на пример, она која се књижи по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију). Ентитети примењују захтеве овог стандарда на признавање и одмеравање губитака од умањења вредности и на сторнирања губитака од умањења вредности када је у питању нематеријална имовина која не генерише готовину.
- 8. Овај стандард се не примењује на залихе и имовину која настаје као резултат уговора о изградњи због тога што постојећи МРС-ЈС који се примењују на ову имовину садрже захтеве за признавање и одмеравање ове имовине.
- 9. Овај стандард се не примењује на финансијска средства која улазе у делокруг МРС-ЈС 28 *Финансијски инструменти: презентација*. Умањење вредности ове имовине је обрађено у МРС-ЈС 29.
- 10. Овим стандардом се не захтева примена теста на умањење вредности на инвестиционе некретнине које се књиже по фер вредности у складу са МРС-ЈС 16, због тога што се према моделу фер вредности из МРС-ЈС 16, инвестиционе некретнине књиже по фер вредности на датум извештавања и свако умањење вредности се разматра приликом вршења процене.
- 11. Овим стандардом се не захтева примена теста на умањење вредности на имовину која не генерише готовину, а која се књижи по ревалоризованим вредностима у складу са дозвољеним алтернативним поступком из МРС-ЈС 17, , због тога што се према дозвољеном алтернативном поступку из МРС-ЈС 17, (а) имовина ревалоризује довољно редовно да се осигура књижење по износу који се не разликује материјално значајно од њене фер вредности на датум извештавања и (б) свако умањење вредности се узима у обзир приликом процене. Поред тога, приступ усвојен у овом стандарду за одмеравање надокнадивог износа средства значи да није вероватно да ће надокнадиви износ средства бити материјално значајно мањи од

ревалоризоване вредности средства и да ће се све такве разлике бити везане за трошкове отуђење средства.

12. У складу са захтевима поменутим у параграфу 5, некретнине, постројења и опрема који се класификују као имовина која генерише готовину, укључујући и оне који се књиже по ревалоризованим вредностима у складу са дозвољеним алтернативним поступком из МРС-ЈС 17, обрађују се у МРС-ЈС 26.

13. Инвестиције у:

(а) Контролисане ентитете, дефинисане у МРС-ЈС 6 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*;

(б) Придružене ентитете, дефинисане у МРС-ЈС 7 *Улагања у придружене ентитете*; и

(ц) Заједничке подухвате дефинисане у МРС-ЈС 8 *Учешћа у заједничким подухватима*;

су финансијска средства која су искључена из делокруга МРС-ЈС 15. Када се такве инвестиције класификују као имовина која генерише готовину, обрађују се у оквиру МРС-ЈС 26. Када је оваква имовина, имовина која не генерише готовину, обрађује се у овом стандарду.

Дефиниције

14. У овом стандарду се користе следећи термини са утврђеним значењима:

Активно тржиште је тржиште на коме постоје сви следећи услови:

(а) ставке којима се тргује у оквиру тржишта су хомогене;

(б) купци и продавци са израженом слободном вољом се обично могу наћи у сваком тренутку; и

(ц) цене су доступне јавности.

Имовина која генерише готовину је имовина која се држи са примерним циљем генерисања економског приноса.

Трошкови отуђења су додатни трошкови директно приписиви отуђењу средства, осим трошкова финансирања и расхода пореза на добит.

Фер вредност умањена за трошкове продаје је износ који се може добити продајом неког средства у независној трансакцији између обавештених, вољних страна, умањен за трошкове отуђења.

Умањење вредности представља губитак будућих економских користи или потенцијала за пружање услуга, изнад систематског признавања губитка будућих економских користи или потенцијала за пружање услуга средства кроз амортизацију.

Имовина која не генерише готовину је сва имовина осим имовине која генерише готовину.

Надокнадиви износ услуге је виши од следећа два износа: фер вредност имовине која не генерише готовину умањена за трошкове продаје или њена употребна вредност.

Век трајања је или:

(а) Временски период током ког се очекује да ће ентитет користити имовину; или

(б) Број производних или сличних јединица које ентитет очекује да ће добити од средства.

Термини дефинисани у другим МРС-ЈС се користе у овом стандарду са истим значењем као и у тим стандардима, а наведени су у Појмовнику дефинисаних термина који је засебно објављен.

Јавна предузећа

15. Јавна предузећа укључују и тржишно оријентисана предузећа, као што су комуналне службе, и финансијска предузећа, као што су финансијске институције. Јавна предузећа се у суштини нимало не разликују од ентитета који врше сличне делатности у приватном сектору. Јавна предузећа, уопште, послују да би остварила профит, мада нека од њих имају одређене обавезе вршења услуга за заједницу, у оквиру којих се од њих захтева да обезбеђују одређеним појединцима или

организацијама у заједници робу и услуге бесплатно или по значајно сниженим ценама.

Имовина која генерише готовину

16. Имовина која генерише готовину је имовина која се држи у циљу генерисања комерцијалног приноса. Имовина генерише комерцијални принос када се користи на начин који је доследан начину прихваћеном у профитном ентитету. Држање имовине у циљу генерисања “комерцијалног приноса” указује на то да ентитет намерава да генерише позитивне приливе готовине од имовине (или јединице која генерише готовину, а чији је део та имовина) и оствари комерцијални принос који одражава ризик држања средства. Имовина може да се држи са примарним циљем генерисања комерцијалног приноса иако не испуњава тај циљ током одређеног периода извештавања. Са друге стране, имовина може да буде имовина која не генерише готовину, а да притом у погледу приноса буде на „преломној тачки“ или да чак генерише комерцијални принос у одређеном периоду извештавања. Осим ако је другачије назначено, термин имовина у следећим параграфима се односи на имовину која не генерише готовину.

17. Постоји низ околности у којима ентитети јавног сектора могу да држе имовину са примарним циљем генерисања комерцијалног приноса, иако се већина имовине не држи за ту сврху. На пример, болница може да одвоји једну зграду за пацијенте који плаћају. Имовина ентитета јавног сектора која генерише готовину може да послује у односу на имовину тог ентитета која не генерише готовину. На пример, канцеларија за власничке исправе може да зарађује од такси за регистрацију земљишта независно од министарства надлежног за земљиште.

18. У одређеним случајевима, имовина може генерисати токове готовине иако се примарно држи за потребе пружања услуга. На пример, фабрика за прераду отпада се користи како би се омогућило безбедно одлагање медицинског отпада који настаје у државним болницама, али фабрика прерађује и мале количине медицинског отпада из приватних болница на комерцијалној основи. Прерада медицинског отпада из приватних болница је споредна активност фабрике, па имовина која генерише готовину не може да се разликује од имовине која не генерише готовину.

19. У другим случајевима, имовина може да генерише токове готовине и да се у исто време користи у друге сврхе. На пример, у једној државној болници има десет одељења, од којих се девет користи за пацијенте који плаћају на комерцијалној основи, а десето за пацијенте који не плаћају. Пацијенти из обе врсте одељења користе услуге других болничких одељења (на пример, операционе сале). Степен у којем се имовина држи с циљем генерисања комерцијалног приноса треба да се узме у обзир приликом доношења одлуке да ли ентитет треба да примењује одредбе овог Стандарда или МРС-ЈС 26. Ако је, као у овом примеру, имовина која не генерише готовину занемарљива део пословне целине, ентитет примењује МРС-ЈС 26 уместо овог стандарда.

20. У неким случајевима, може да не буде сасвим јасно да ли је примарни циљ држања имовине генерисање комерцијалног приноса. У таквим случајевима, неопходно је да се процени значај новчаних токова. Може бити тешко одредити да ли је степен у ком имовина генерише токове готовине толико значајан да може да се примени овај стандард, а не МСР ЈС 26. Потребно је просуђивање да се утврди који ће стандард да се примени. Ентитет ствара критеријуме тако да то просуђивање буде доследно усклађено са дефиницијом имовине која генерише готовину и имовине која не генерише готовину, као и са повезаним упутствима у параграфима 16-20. Параграф 73А захтева од ентитета да обелодани критеријуме коришћене у овом просуђивању. Међутим, имајући у виду опште циљеве већине ентитета јавног сектора, осим јавних предузећа, можемо да претпоставимо да имовина коју држе не генерише готовину па се, самим тим, примењује МРС-ЈС 21.

21. Имовина коју држе јавна предузећа је имовина која генерише готовину. Ентитети у јавном сектору, осим јавних предузећа, могу држати имовину у циљу генерисања комерцијалног приноса. За потребе овог стандарда, имовина коју држи ентитет који није јавно предузеће се класификује као имовина која генерише имовину, ако се та имовина (или јединица која чији је део та имовина) користи у циљу генерисања комерцијалног приноса обезбеђењем робе или услуга екстерним странама.

Амортизација

22. Амортизација је систематска алокација оног износа средства који се амортизује током његовог века трајања. У случају нематеријалне имовине, генерално се користи термин амортизација уместо депресијације. Оба термина имају исто значење.

Умањење вредности

23. У овом стандарду се “умањење вредности” дефинише као губитак будућих економских

користи или услужног потенцијала имовине, изнад систематског признавања губитка будућих економских користи или услужног потенцијала имовине кроз амортизацију. Умањење вредности, дакле одражава умањење користи имовине за ентитет који је контролише. На пример, ентитет може да има наменски саграђено војно складиште које више не користи. Поред тога, због специјалне природе објекта и његове локације, није вероватно да се може изнајмљивати или продавати и стога ентитет не може да генерише токове готовине од изнајмљивања или отуђења имовине. Сматра се да је вредност имовине умањена пошто она више не може да обезбеђује ентитету услужни потенцијал – мало или уопште не доприноси остварењу циљева ентитета.

Идентификовање имовине чија вредност се може умањити

24. У параграфима од 26 до 34 се утврђује када се одређује надокнадиви износ.
25. Вредност имовине која не генерише готовину је умањена када је књиговодствена вредност имовине већа од надокнадивог износа. У параграфу 23 се идентификују кључне назнаке могућег губитка од умањења вредности. Ако је присутна било која од тих назнака, од ентитета се тражи да изврши формалну процену надокнадивог износа. Ако није присутна ниједна назнака потенцијалног губитка од умањења вредности, овим стандардом се од ентитета не захтева да изврши формалну процену надокнадивог износа.
26. **Ентитет на сваки датум извештавања процењује да ли постоји назнака могућег умањења вредности имовине. Ако постоји иједна таква назнака, ентитет процењује надокнадиви износ имовине.**
- 26А **Без обзира на то да ли постоје индикације умањења вредности, ентитет тестира на годишње умањење вредности нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком или нематеријалну имовину која још увек није доступна за коришћење тако што пореди њену књиговодствену вредност са надокнадивим износом. Овај тест умањења вредности може да се врши у сваком тренутку током извештајног периода, под условом да се врши у исто време сваке године. Различита нематеријална имовина може да се тестира на умањење вредности у различито време. Међутим, ако је таква нематеријална имовина иницијално призната у току текућег извештајног периода, та нематеријална имовина се тестира на умањење вредности пре истека текућег извештајног периода.**
- 26Б Способност нематеријалне имовине да генерише будућу економску корист или потенцијал услуге довољне да поврати своју књиговодствену вредност је обично укључује већу неизвесност пре него што је имовина доступна за коришћење него након тога. Према тома, овај Стандард захтева да ентитет тестира на умањење вредности, најмање једном годишње, књиговодствену вредност нематеријалне имовине која још увек није доступна за коришћење.
27. **Приликом процењивања да ли постоји назнака могућег умањења вредности имовине, ентитет разматра барем следеће назнаке:**

Екстерне изворе информација

- (а) **Престанак, или готово престанак, потражње или потребе за услугама које се пружају том имовином.**
- (б) **Значајне дугорочне промене са негативним ефектом на ентитет су се десиле током тог периода или ће се десити у блиској будућности у технолошком, законском или политичком окружењу ентитета.**

Интерне изворе информација

- (ц) **Постоје докази о физичком оштећењу имовине.**
- (д) **Значајне дугорочне промене са негативним ефектом на ентитет су се десиле током тог периода или се њихово дешавање очекује у блиској будућности у мери у којој, или на начин на који, се имовина користи или се очекује да ће се користити. Ове промене могу бити престанак коришћења имовине, планови за престанак или реструктурирање пословања коме имовина припада, или планови за отуђење имовине пре претходно очекиваног датума и поновна процена корисног века трајања имовине као одређеног уместо неодређеног.**
- (е) **Одлука да се градња имовине заустави пре него њеног завршетка или пре довођења у употребно стање.**
- (ф) **Постоје докази на основу интерног извештавања који указују да је или ће перформансе**

имовине бити значајно лошије од очекиваних.

28. Потражња или потреба за услугама може флукуирати током времена што ће утицати на меру у којој се имовина која не генерише готовину користи за пружање тих услуга, али негативне флукуације потражње нису нужно назнаке умањења вредности. Када потражња за услугама престаје или готово престаје, вредност имовине која се користи за пружање тих услуга може бити умањена. Може се сматрати да је потражња “готово” престала када је она толико мала да ентитет (а) не би ни покушао да одговори на ту потражњу или (б) би покушао тако што не би стекао имовину која се узима у обзир за тестирање на умањење вредности.

29. Списак у параграфу 27 није исцрпан. Могу постојати и друге назнаке могућег умањења вредности имовине. Постојање других назнака може довести до тога да ентитет процењује надокнадиви износ имовине. На пример, све од наведеног може бити назнака умањења вредности:

(а) Током периода тржишна вредност имовине је опала значајно више него што би се очекивало као резултат протока времена или уобичајене употребе; или

(б) Значајно дугорочно опадање (али не нужно престанак или готово престанак) потражње или потребе за услугама које се пружају том имовином.

30. Догађаји или околности који могу указати на умањење вредности имовине ће бити значајни и често ће изазивати дискусију руководећег одбора, управе или медија. Промена параметра као што је потражња за услугама, мера или начин коришћења, законско окружење или окружење државне политике би указивала на умањење вредности само ако је таква промена значајна или је имала или се предвиђало да ће имати дугорочни негативни ефекат. Промена у технолошком окружењу може указати да је имовина застарела и захтева се тестирање на умањење вредности. Промена намене имовине током периода такође може бити назнака умањења вредности. То се може десити, када се, на пример, промени намена објекта који се користи као школа и он се претвори у складиште. Када се процењује да ли је дошло до умањења вредности, ентитет треба да процени промене услужног потенцијала на дуги рок. Тиме се наглашава чињеница да се промене посматрају у контексту предвиђене дугорочне намене имовине. Међутим, очекивања дугорочне намене се могу променити и процене ентитета на сваки датум извештавања би то одражавале. У Упутству за примену се дају примери назнака умањења вредности које се помињу у параграфу 27.

31. Приликом процењивања да ли би заустављање градње изазвало потребу за тестирањем на умањење вредности, ентитет би разматрао (а) да ли се једноставно касни са градњом или се она одлаже, (б) да ли постоји намера да се градња настави у блиској будућности или (ц) да ли грађевински радови неће бити завршени у догледној будућности. Када се са градњом касни или је она одложена до одређеног датума у будућности, пројекат се може третирати као рад у току и не сматра се да је заустављен.

32. Докази на основу интерног извештавања који указују да вредност имовине може бити умањена, као што се наводи у параграфу 27(ф) се односе на могућност имовине да обезбеђује робу или услуге, а не на опадање тражње за робом или услугама које се обезбеђују том имовином. То подразумева постојање:

(а) Значајно виших трошкова коришћења и одржавања имовине, у поређењу са првобитно планираним; и

(б) Значајно мањи обим услуге или ниво резултата који се остварују том имовином у поређењу са првобитно очекиваним, услед слабих перформанси коришћења.

Значајан пораст трошкова коришћења имовине може указати да имовина није ефикасна или продуктивна као што је на почетку предвиђено стандардима резултата које је поставио произвођач, и у складу са тим је састављен буџет пословања. Слично томе, значајан пораст трошкова одржавања може указати да треба направити веће трошкове за одржавање учинка имовине на нивоу на који указује најскорије процењени стандард учинка. У другим случајевима, на директне квантитативне доказе умањења вредности могу указати дугорочни пад обима очекиване услуге или нивои резултата који се остварују том имовином.

33. Концепт материјалног значаја се примењује када се утврђује да ли треба проценити надокнадиви износ имовине. На пример, ако претходне процене покажу да је надокнадиви износ имовине значајно већи од њене књиговодствене вредности, ентитет не треба да поново процењује надокнадиви износ имовине ако се није десило ништа што би елиминисало ту

разлику. Слично томе, претходна анализа може показати да надокнадиви износ имовине није осетљив на једну (или више) назнака наведених у параграфу 27.

34. Ако постоји назнака да вредност имовине може бити умањена, то може указати да је потребно проверити (а) преостали век трајања, (б) метод амортизације или (ц) резидуалну вредност имовине и кориговати их у складу са Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор који се примењује за ту имовину, чак и ако се за дату имовину не признаје губитак од умањења вредности.

Одмеравање надокнадивог износа

35. У овом стандарду се надокнадиви износ дефинише као виши од следећа два износа: фер вредности имовине, умањена за трошкове продаје, или њена употребна вредности. У параграфима 36 до 50 се излаже основа за одмеравање надокнадивог износа.

36. Није увек неопходно одредити и фер вредност имовине, умањене за трошкове продаје, и њену употребну вредност. Ако је било који од ова два износа већи од књиговодствене вредности имовине, вредност имовине није умањена и није нужно проценити и други износ.

37. Може бити могуће одредити фер вредност умањену за трошкове продаје, чак и ако се имовином не тргује на активном тржишту. У параграфу 43 се наводе могуће алтернативне основе за процењивање фер вредности умањене за трошкове продаје када активно тржиште за ту имовину не постоји. Међутим, понекад неће бити могуће одредити фер вредност умањену за трошкове продаје јер не постоји основа за вршење поуздане процене износа који се може добити од продаје имовине у независној трансакцији између обавештених и вољних страна. У том случају, ентитет може користити употребну вредност имовине као надокнадиви износ.

38. Ако нема разлога да се верује да употребна вредност имовине материјално значајно прелази њену фер вредност умањену за трошкове продаје, фер вредност имовине умањена за трошкове продаје се може користити као надокнадиви износ. То је често случај са имовином која се држи за отуђење, због тога што употребна вредност имовине која се држи за отуђење обично садржи нето приходе од отуђења. Међутим, за већи део имовине која не генерише готовину у јавном сектору, а која се држи у складу са начелом сталности пословања у циљу пружања специјалних услуга или јавног добра заједници, постоји вероватноћа да ће употребна вредност имовине бити већа од њене фер вредности умањене за трошкове продаје.

39. У неким случајевима, процене, просеци и рачунске пречице могу дати логична приближна решења детаљних израчунавања илустрованих у овом стандарду за одређивање фер вредности умањене за трошкове продаје или употребне вредности.

Одмеравање надокнадивог износа услуге

за нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком трајања

39А Параграф 26А захтева да се нематеријална имовина са неограниченим корисним веком трајања годишње тестира на умањење вредности поређењем њене књиговодствене вредности са надокнадивим износом, без обзира на то да ли постоје било какве индикације да њена вредност може бити умањена. Ипак, последња детаљна процена надокнадивог износа из претходног периода може да се користи у тестирању на умањење вредности у текућем периоду, под условом да су испуњени сви следећи критеријуми:

- а) Ако нематеријална имовина не пружа потенцијал услуга од континуиране употребе која је у великој мери независна од друге имовине или групе имовине и зато се тестира на умањење вредности као део јединице која генерише готовину којој припада, имовина и обавезе које сачињавају ту имовину се нису значајно промениле од последње процене надокнадивог износа;
- б) Ако је резултат последње процене надокнадивог износа, износ који је у значајној мери већи од књиговодственог износа; и
- ц) Ако, на основу анализе догађаја који су се догодили и околности које су се промениле од последње процене надокнадивог износа, постоји веома мала вероватноћа да ће процењени надокнадиви износ бити мањи од књиговодствене вредности имовине.

Фер вредност умањена за трошкове продаје

40. Најбољи доказ фер вредности имовине умањене за трошкове продаје је цена у обавезујућем купопродајном уговору у независној трансакцији, коригована за инкременталне трошкове који би

били директно приписиви отуђењу имовине.

41. Ако не постоји обавезујући купопродајни уговор већ се имовином тргује на активном тржишту, фер вредност умањена за трошкове продаје је тржишна цена имовине умањена за трошкове отуђења. Одговарајућа тржишна цена је обично текућа купопродајна цена. Када текуће купопродајне цене нису доступне, цена последње трансакције може бити основа за процену фер вредности умањене за трошкове продаје, под условом да није дошло до значајне промене економских околности између датума трансакције и датума на који се процена врши.

42. Ако не постоји обавезујући купопродајни уговор нити активно тржиште дате имовине, фер вредност умањена за трошкове продаје се заснива на најбољим расположивим информацијама како би се одразио износ који би ентитет могао да добије на датум извештавања од отуђења имовине у независној трансакцији између обавештених, вољних страна, након одбијања трошкова отуђења. Приликом одређивања овог износа, ентитет треба да размотри исход недавних трансакција у које је била укључена слична имовина у истој делатности. Фер вредност умањена за трошкове продаје не одражава принудну продају, осим ако руководство или руководеће тело није приморано да сместа изврши продају.

43. Трошкови отуђења, осим оних који су признати као обавезе, се одбијају када се одређује фер вредност умањена за трошкове продаје. Примери таквих трошкова су трошкови правних услуга, таксе и слични порези на трансакције, трошкови уклањања имовине и директни инкрементални трошкови довођења имовине у стање за продају. Међутим, отпремнине (дефинисане у МРС-ЈС 25, "Примања запослених") и трошкови повезани са смањењем обима или реорганизацијом посла након отуђења имовине нису директни инкрементални трошкови отуђења имовине.

Употребна вредност

44. у овом стандарду се употребна вредност имовине која не генерише готовину дефинише као садашња вредност преосталог услужног потенцијала имовине. "употребна вредност" у овом стандарду се односи на "употребну вредност имовине која не генерише готовину" осим ако није наведено другачије. садашња вредност преосталог услужног потенцијала имовине се одређује коришћењем било ког од приступа идентификованих у параграфима 45 до 49, који је одговарајући.

Приступ амортизованих трошкова замене

45. Код овог приступа, садашња вредност преосталог услужног потенцијала имовине се одређује као амортизовани трошкови замене имовине. Трошкови замене су трошкови замењивања бруто услужног потенцијала имовине. Ови трошкови се амортизују како би одразили чињеницу да је имовина коришћена. Имовина се може заменити или поновном производњом постојеће имовине или њеном заменом. Амортизовани трошкови замене се одмеравају као трошкови поновне производње или замене, у зависности од тога који су мањи, а затим умањују за израчунату акумулирану амортизацију како би се одразио већ потрошени услужни потенцијал имовине.

46. Трошкови замене или поновне производње имовине се одређују на "оптимизованој основи". Образложење је да ентитет не би заменио или поново произвео ту имовину са сличном имовином ако је имовина коју треба заменити или поновно произвести имовина са непотребним својствима и имовина с претераним капацитетом. Имовина са непотребним својствима садржи одлике које су непотребне за робу или услуге које се том имовином обезбеђују. Имовина са претераним капацитетом је имовина која има капацитет који је већи од потребног за задовољавање тражње за робом или услугама које се том имовином обезбеђују. Одређивање трошкова замене или трошкова поновне производње имовине на оптимизованој основи тако одражава услужни потенцијал који се од те имовине захтева.

47. У одређеним случајевима, спреман или прекомерни капацитет се држи из разлога безбедности или других разлога. То се ради због потребе да се осигура расположивост адекватног услужног капацитета у одређеним околностима ентитета. На пример, потребе ватрогасне службе да има спремне противпожарне апарате да би могла да пружа услуге у хитним случајевима. Такав спреман или прекомерни капацитет је део захтеваног услужног потенцијала имовине.

Приступ трошкова обнове

48. Трошкови обнове су трошкови враћања услужног потенцијала имовине на његов ниво пре

умањења вредности. Код овог приступа, садашња вредност преосталог услужног потенцијала имовине се добија када се од текућих трошкова замене преосталог услужног потенцијала имовине пре умањења вредности одузму процењени трошкови обнове имовине. Текући трошкови замене се обично одређују као амортизовани трошкови поновне производње или замене у зависности од тога који су мањи. Параграфи 45 до 47 садрже додатна упутства за одређивање трошкова замене или трошкова поновне производње имовине.

Приступ услужних јединица

49. Код овог приступа, садашња вредност преосталог услужног потенцијала имовине се одређује смањивањем текуће вредности преосталог услужног потенцијала имовине пре умањења вредности ради усклађивања са смањеним бројем услужних јединица које се очекују од имовине умањене вредности. Као и код приступа трошкова обнове, текући трошкови замене преосталог услужног потенцијала имовине пре умањења вредности се обично одређују као амортизовани трошкови поновне производње или замене имовине, у зависности од тога који су мањи.

Примена приступа

50. Избор најадекватнијег приступа одмеравању употребне вредности зависи од расположивости података и природе умањења вредности:

(а) Умањења вредности настала услед значајних дугорочних промена у технолошком, законском или политичком окружењу ентитета се обично могу одмеравати коришћењем приступа амортизованих трошкова замене или приступа услужних јединица, када је то адекватно;

(б) Умањења вредности настала услед значајних дугорочних промена обима и начина коришћења, укључујући она која су настала услед престанка тражње или пада тражње на минимални ниво се обично могу одмеравати коришћењем приступа амортизованих трошкова замене или приступа услужних јединица, када је то адекватно; и

(ц) Умањења вредности настала услед физичког оштећења се обично могу одмеравати коришћењем приступа трошкова обнове или приступа амортизованих трошкова замене када је то адекватно.

Признавање и одмеравање губитка од умањења вредности

51. У параграфима 52 до 57 се наводе захтеви за признавањем и одмеравање губитака од умањења вредности имовине. У овом стандарду “губитак од умањења вредности” се односи на “губитак од умањења вредности имовине која не генерише готовину” осим ако није наведено другачије.

52. Ако, и само ако, је надокнадиви износ имовине мањи од њене књиговодствене вредности, књиговодствена вредност имовине се смањује на њен надокнадиви износ. То смањење представља губитак од умањења вредности.

53. Као што је напоменуто у параграфу 26, овим стандардом се од ентитета захтева да изврши формалну процену надокнадивог износа само ако је присутна назнака могућег губитка од умањења вредности. У параграфима 27 до 33 се идентификују кључне знаке могуће појаве губитка од умањења вредности.

54. Губитак од умањења вредности се сместа признаје у суфициту или дефициту.

55. Када је износ на који се процењује губитак од умањења вредности већи од књиговодствене вредности дате имовине, ентитет признаје обавезу ако, и само ако, се то захтева неким другим МРС-ЈС.

56. Када је процењени губитак од умањења вредности већи од књиговодствене вредности имовине, књиговодствена вредност те имовине се смањује на нулу, а одговарајући износ признаје у суфициту или дефициту. Обавеза би се признала само ако се то захтева неким другим МРС-ЈС. Један пример је када наменски изграђено војно постројење више није у употреби и од ентитета се законом захтева да уклони таква постројења ако она нису употребљива. Може бити потребно да ентитет изврши резервисање за трошкове демонтажа ако се то захтева МРС-ЈС 19, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

57. Након признавања губитка од умањења вредности, трошкови амортизације дате имовине се коригују у будућим периодима у циљу систематског алоцирања кориговане књиговодствене вредности имовине умањене за њену резидуалну вредност (ако је има) током

преосталог века трајања.

Сторнирање губитка од умањења вредности

58. У параграфима 59 до 70 се наводе захтеви за сторнирањем губитка од умањења вредности признатог за имовину у претходним периодима.

59. Ентитет на сваки датум извештавања процењује да ли постоји нека назнака да губитак од умањења вредности признат у претходним периодима за неку имовину можда више не постоји или се могао смањити. Ако постоји иједна таква назнака, ентитет процењује надокнадиви износ те имовине.

60. Када процењује да ли постоји нека назнака да губитак од умањења вредности признат у претходним периодима за неку имовину можда више не постоји или се могао смањити, ентитет разматра, барем следеће назнаке:

Екстерне изворе информација

(а) Поновна појава тражње или потребе за услугама које се пружају том имовином.

(б) Настале су или се очекује настанак значајних дугорочних промена у технолошком, законском или политичком окружењу ентитета, које имају повољан ефекат на ентитет.

Интерне изворе информација

(ц) Значајне дугорочне промене са повољним ефектом на ентитет су се одиграле током датог периода или се очекује да ће се одиграти у блиској будућности, у мери у којој и на начин на који се имовина користи или се очекује да ће се користити. Ове промене укључују трошкове током датог периода направљене у циљу побољшања или повећања учинка имовине или реструктурирања пословања коме имовина припада.

(д) Одлука да се настави градња имовине која је претходно заустављена пре него што је имовина завршена или доведена у употребно стање.

(е) Постоје докази на основу интерног извештавања који указују да је услужни учинак имовине значајно бољи, или ће бити значајно бољи од очекиваног.

61. Назнаке могућег смањења губитка од умањења вредности из параграфа 60 углавном рефлектују назнаке могућег губитка од умањења вредности из параграфа 23.

62. Списак у параграфу 60 није исцрпан. Ентитет може идентификовати и друге назнаке сторнирања губитка од умањења вредности и том случају би се такође од ентитета захтевало да поново процени надокнадиви износ имовине. На пример, било која од следећих чињеница може бити назнака да је губитак од умањења вредности можда сторниран:

(а) Значајан раст тржишне вредности имовине; или

(б) Значајан дугорочан пораст потражње или потребе за услугама које се пружају датом имовином.

63. Обавеза престанка или реструктурирања пословања у блиској будућности је назнака сторнирања губитка од умањења вредности имовине која припада пословању када таква обавеза представља значајну дугорочну обавезу, са повољним ефектом на ентитет у мери у којој или на начин на који се та имовина користи. Околности у којима би таква обавеза била назнака сторнирања умањења вредности се често односе на случајеве у којима би очекивани престанак или реструктурирање пословања створили могућности за повећану употребу имовине. Један пример је рендген апарат који се мало користи на клиници под управом државне болнице и као резултат реструктурирања очекује се да ће се преместити на главно радиолошко одељење болнице где ће се значајно више користити. У таквом случају, обавеза престанка или реструктурирања пословања клинике може бити назнака да је могуће да се губитак од умањења вредности признат за дату имовину у претходним периодима мора сторнирати.

64. Ако постоји назнака да губитак од умањења вредности признат за имовину можда више не постоји или је смањен, то може указивати да је можда потребно проверити (а) преостали век трајања, (б) метод амортизације или (ц) резидуалну вредност и кориговати их у складу са Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор који се примењује за дату имовину, чак и ако губитак од умањења вредности за ту имовину није сторниран.

65. Губитак од умањења вредности признат у претходним периодима за неку имовину се

сторнира, ако, и само ако, се променила процена коришћена за одређивање надокнадивог износа имовине од како је признат последњи губитак од умањења вредности. Ако се то десило, књиговодствена вредност имовине се, осим у случају описаном у параграфу 68, повећава на свој надокнадиви износ. То повећање представља сторнирање губитка од умањења вредности.

66. Овим стандардом се од ентитета захтева да изврши формалну процену надокнадивог износа само ако је присутна назнака сторнирања губитка од умањења вредности. У параграфу 60 се идентификују кључне назнаке које указују да губитак од умањења вредности признат за неко средство у претходним периодима можда више не постоји или је можда смањен.
67. Сторнирање губитка од умањења вредности одражава повећање процењеног надокнадивог износа имовине, било њеном употребом или продајом, од датума на који је ентитет последњи пут признао губитак од умањења вредности за ту имовину. У параграфу 77 се од ентитета захтева да идентификује промењене процене која су узрок повећања надокнадивог износа. Примери промењених процена су:
- (а) Промена основе надокнадивог износа (то јест да ли се надокнадиви износ заснива на фер вредности умањеној за трошкове продаје или на употребној вредности);
 - (б) Ако се надокнадиви износ заснивао на употребној вредности, промењена процена компоненти употребне вредности; или
 - (ц) Ако се надокнадиви износ заснивао на фер вредности умањеној за трошкове продаје, промењена процена компоненти фер вредности умањене за трошкове продаје.
68. **Књиговодствена вредност имовине која је повећана услед сторнирања губитка од умањења вредности не може бити већа од нето књиговодствене вредности (умањене за амортизацију) која би била евидентирана да није био признат губитак од умањења у претходним периодима.**
69. Сторнирање губитка од умањења вредности имовине се одмах признаје у суфициту или дефициту.
70. Након што се призна сторнирање губитка од умањења вредности, трошкови амортизације за дату имовину се коригују у будућим периодима у циљу систематске алокације кориговане књиговодствене вредности имовине, умањене за њену резидуалну вредност (ако је има) током њеног преосталог века трајања.

Преименовање имовине

71. **Преименовање имовине из имовине која генерише готовину у имовину која не генерише готовину или из имовине која не генерише готовину у имовину која генерише готовину се јавља само када постоје јасни докази да је такво преименовање прикладно. Преименовање, само по себи, не покреће нужно тест на умањење вредности или сторнирање губитка од умањења вредности. Уместо тога, назнака теста на умањење вредности или сторнирања губитка од умањења вредности се јавља услед, барем, наведених назнака применљивих за дату имовину након њеног поновног назначивања.**
72. Постоје околности у којима ентитет јавног сектора може да одлучи да је прикладно да преименује имовину која не генерише готовину у имовину која генерише готовину. На пример, постројење за прераду отпадних вода је првенствено конструисан за прераду индустријских отпадних вода из социјалних станова, што се не наплаћује. Социјални станови су срушени, а постројење ће бити коришћено у за индустријске и малопродајне сврхе. Намера је да се, у будућности, постројење користи за прераду индустријских отпадних вода по комерцијалним ценама. У светлу ове одлуке, ентитет јавног сектора одлучује да преименује постројење за прераду отпадних вода у имовину која генеришу готовину.

Обелодањивање

72А Ентитет обелодањује критеријуме које је створио у циљу разликовања имовине која не генерише готовину од имовине која генерише готовину.

73. Ентитет обелодањује следеће за сваку имовинску групу:

(а) Износ губитака од умањења вредности признатих у суфициту или дефициту током датог периода и позиције у извештају о финансијској успешности у које су укључени губици од умањења вредности.

(б) Износ сторнирања губитака од умањења вредности признатих у суфициту или дефициту током датог периода и линијске ставке (линијску ставку) извештаја о финансијској успешности у којима су ти губици од умањења вредности сторнирани.

73А [Обрисан]

74. Група средстава настаје груписањем средстава сличне природе и пословне намене.

75. Информације које се захтевају у параграфу 73 се могу приказати са другим информацијама које се обелодањују за дату имовинску групу. На пример, ове информације се могу укључити у усклађивање књиговодствене вредности некретнина, постројења и опреме на почетку и на крају периода, као што се захтева у МРС-ЈС 17.

76. Ентитет који извештава о информацијама по сегментима у складу са МРС-ЈС 18, *Извештавање по сегментима* обелодањује следеће информације за сваки сегмент о коме ентитет извештава:

(а) Износ губитака од умањења вредности признатих у суфициту или дефициту током датог периода.

(б) Износ сторнирања губитака од умањења вредности признатих у суфициту или дефициту током датог периода.

77. Ентитет обелодањује следеће информације за сваки материјално значајан губитак од умањења вредности признат или сторниран током датог периода:

(а) Догађаје и околности који су довели до признавања или сторнирања губитка од умањења вредности.

(б) Износ признатог или сторнираног губитка од умањења вредности.

(ц) Природу имовине.

(д) Сегмент коме имовина припада, ако ентитет извештава о информацијама по сегментима у складу са МРС-ЈС 18.

(е) Да ли је надокнадиви износ имовине њена фер вредност умањена за трошкове продаје или њена употребна вредност.

(ф) Ако је надокнадиви износ фер вредност умањена за трошкове продаје, основа која се користи за одређивање фер вредности умањене за трошкове продаје (као на пример, да ли је фер вредност одређена на активном тржишту)

(г) Ако је надокнадиви износ употребна вредност, приступ који се користи за одређивање употребне вредности.

78. Ентитет обелодањује следеће информације за збирне губитке од умањења вредности и збирна сторнирања губитака од умањења вредности призната током датог периода за које нису обелодањене никакве информације у складу са параграфом 77:

(а) Главне имовинске групе на које утичу губици од умањења вредности (и главне имовинске групе на које утичу сторнирања губитака од умањења вредности).

(б) Главни догађаји и околности који су довели до признавања тих губитака од умањења вредности и сторнирања губитака од умањења вредности.

79. Ентитет се подстиче да обелодањује кључне претпоставке коришћене за одређивање надокнадивог износа имовине током датог периода.

Прелазне одредбе

80. Овај стандард се примењује проспективно од датума његове примене. Губици од умањења вредности (сторнирања губитака од умањења вредности) који су резултат усвајања овог МРС-ЈС се признају у складу са овим стандардом (то јест у суфициту или дефициту).

80А. Измена параграфа 27 се примењује проспективно од датума његове примене.

81. Пре усвајања овог стандарда, ентитети су могли усвојити рачуноводствене политике за признавање или сторнирање губитака од умањења вредности. После усвајања овог стандарда, може доћи до промене рачуноводствене политике. Било би тешко одредити износ кориговања

која су резултат ретроспективне примене промене рачуноводствене политике. Дакле, по усвајању овог стандарда, ентитет не примењује основни или дозвољени алтернативни поступак за друге промене рачуноводствених политика у МРС-ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Датум ступања на снагу

82. Ентитет примењује овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за неки ранији период, ту чињеницу и обелодањује.

82А Параграфи 2 и 7 у МРС-ЈС 31 су измењени, а убачени су 26А, 26Б, и 39А. Ентитет примењује те измене за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. априла 2011 или касније. Ако ентитет примењује МРС-ЈС 31 за период који почиње пре 1. априла, 2011, измене се такође примењују за тај ранији период.

82Б. Параграф 27 је измењен као последица објављивања *Побољшања МРС-ЈС 2011* у октобру 2011. године. Ентитет примењује ову измену за годишње финансијске извештаје који покривају период који почиње 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ову измену за периоде пре 1. јануара 2013. године, треба да обелодани ту чињеницу.

83. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу дефинисану у Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор, за потребе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који покривају периоде почев од или после датума усвајања.

^аакнадни параграфи су поново нумерисани.

^бPSASB је унео израду МРС-ЈС о "примањима запослених" у свој програм рада. Очекује се да ће се тај пројекат покренути када IASB заврши преглед IAS 19.

Основа за закључивање

Ова основа за закључивање прати MPC-ЈС 21 али није његов део.

Увод

BC1. IPSASB-ов програм хармонизације IFRS је важан елемент програма рада IPSASB. Политика IPSASB је да се хармонизију MPC-ЈС на обрачунској основи са IFRS које је објавио IASB тамо где је то одговарајуће за ентитете у јавном сектору.

BC2. Обрачунски MPC-ЈС се заснивају на IFRS које објављује IASB, у мери у којој су ти стандарди применљиви на јавни сектор. Захтеви ових стандарда су разрађени конзистентно са том политиком. IAS 36 од ентитета захтева да одреди надокнадиви износ имовине ако постоје назнаке умањења вредности дате имовине. Надокнадиви износ имовине се дефинише као употребна вредност имовине или њена фер вредност умањена за трошкове продаје, у зависности од тога која је већа. Овај стандард садржи сличну дефиницију.

BC3. IAS 36 се примењује на имовину која генерише готовину и јединице које генеришу готовину док се овај стандард примењује на појединачну имовину која не генерише готовину. Тиме се долази до доста разлика између два стандарда. Главне разлике су:

(а) Метод одмеравања употребне вредности имовине која не генерише имовину према овом стандарду се разликује од метода који се примењује на имовину која генерише готовину према IAS 36;

(б) Овим стандардом се од ентитета не захтева да примењују тест умањења вредности на некретнине, постројења и опрему књижене по ревалоризованим вредностима; и

(ц) Овај стандард не садржи "смањење тржишне вредности значајно веће него што би се очекивало као резултат протока времена или уобичајене употребе" као минималну назнаку умањења вредности. Ова назнака је укључена као додатна назнака могућег постојања умањене вредности.

Разлози IPSASB за оваква одступања од захтева из IAS 36 се објашњавају у параграфима који следе.

BC4. У Позиву на коментаре, *Умањење вредности имовине* објављеном 2000. године је предложен приступ обрачунавању умањења вредности имовине ентитета из јавног сектора који се примењује за IAS 36 у мери у којој је то адекватно. Нацрт за излагање 23, *Умањење вредности имовине* је урађен након разматрања одговора на позив на коментаре објављен је 2003. године. Овај стандард је урађен након разматрања одговора на нацрт за излагање 23.

Имовина која генерише готовину

BC5. IAS 36 захтева од ентитета да одреди употребну вредност као садашњу вредност процењених будућих токова готовине који ће се добити од (а) континуиране употребе дате имовине или (б) јединице која генерише готовину и од њеног отуђења на крају века трајања. Услужни потенцијал имовине која генерише готовину се одражава њеном способношћу да генеришу будуће токове готовине. MPC-ЈС 26 се заснива на IAS 36. Захтеви из MPC-ЈС 26 су применљиви на имовину која генерише готовину, а коју држе ентитети из јавног сектора. Овим стандардом се од ентитета захтева да примењују MPC-ЈС 26 за обрачунавање умањења вредности имовине која генерише готовину у јавном сектору.

Имовина која не генерише готовину

BC6. Приликом разматрања принципа који се налазе у основи концепта употребне вредности применљивог на имовину која не генерише готовину, IPSASB се сложио да употребна вредност имовине која не генерише готовину треба да се одмерава на основу садашње вредности преосталог услужног потенцијала имовине. Тако се копира приступ који се заузима у IAS 36.

Одређивање употребне вредности

BC7. Одређивању употребне вредности (садашње вредности преосталог услужног потенцијала) имовине која не генерише готовину може да се приступи на доста начина. Један приступ који је копија IAS 36 подразумева процењивање и дисконтовање прилива готовине до којих би дошло да је ентитет продао своје услуге или друге производе на тржишту. Међутим, IPSASB сматра да је мало вероватно да се овај приступ може користити у пракси, услед комплексности укључених у одређивање одговарајућих цена по којима се вреднују услужне или друге производне јединице и у процењивање адекватне дисконтне стопе.

BC8. Други приступи одражавају имплицитно одређивање употребне вредности. У Вези с тим, IPSASB је разматрао приступ тржишне вредности и приступе којима се одмеравају амортизовани трошкови замене и који подразумевају разматрање трошкова обнове и услужних јединица.

Приступ тржишне вредности

BC9. Према овом приступу, у случајевима у којима постоји активно тржиште за дату имовину,

употребна вредност имовине која не генерише готовину се одмерава по проученој тржишној вредности имовине. Када активно тржиште за имовину није расположиво, ентитет користи најбоље расположиве тржишне податке о цени по којој се имовина може размењивати између обавештених, вољних страна у независној трансакцији, узимајући у обзир највиши степен употребе и најбољу употребу имовине за коју би учесници на тржишту били спремни да плате у постојећим околностима. IPSASB је приметио да је употреба проучене тржишне вредности као замене за употребну вредност излишна пошто се тржишна вредност разликује од фер вредности умањене за трошкове продаје (други део процене надокнадивог износа) имовине само за износ трошкова отуђења. Стога би се тржишна вредност ефективно изразила оним делом надокнадивог износа који представља фер вредност умањену за трошкове продаје.

Приступ амортизованих трошкова замене

BC10. Према овом приступу, употребна вредност имовине се одређује као најнижа цена по којој би се могао добити бруто услужни потенцијал уграђен у имовину у редовном току пословања умањена за вредност услужног потенцијала који је већ потрошен. Претпоставка овог приступа је да ентитет замењује преостали услужни потенцијал имовине ако је лишен ње. Имовина се може заменити или кроз поновну производњу (као што је специјализована имовина) или заменом њеног бруто услужног потенцијала. Дакле, употребна вредност се одмерава као трошкови поновне производње или трошкови замене имовине, који год да су нижи, умањени за акумулирану амортизацију израчунату на основу таквих трошкова како би се одразио већ потрошени или истекли услужни потенцијал дате имовине.

Приступ трошкова обнове

BC11. Овај приступ се обично користи када губици од умањења вредности настају услед оштећења. Према овом приступу, употребна вредност имовине се одређује одузимањем процењених трошкова обнове имовине од амортизованих трошкова замене или трошкова обнове имовине пре умањења вредности.

Приступ услужних јединица

BC12. Овим приступом се одређује употребна вредност имовине смањењем амортизованих трошкова замене или поновне производње имовине пре умањења вредности да би се остварила усклађеност са смањеним бројем услужних јединица које се очекују од имовине у стању њене умањене вредности.

Усвојени приступи

BC13. IPSASB се сложио да ће се употребна вредност имовине која не генерише имовину одмеравати коришћењем приступа амортизованих трошкова замене, трошкова обнове или услужних јединица наведених у претходном тексту, већ према потреби.

Друга имовина

BC14. MPC-ЈС 21 садржи посебне захтеве за тестирање нематеријалне имовине на умањење вредности и за признавање и одмеравање губитака од умањења вредности везаних за нематеријалну имовину. Ови захтеви допуњавају захтеве из MPC-ЈС 31, *Нематеријална имовина*. Нематеријална имовина која не генерише готовину је укључена у делокруг овог стандарда и треба да се тестира на умањење вредности у складу са захтевима овог стандарда.

Група средстава и средства корпорације

BC15. Према IAS 36, када није могуће одредити надокнадиви износ за појединачно средство, одређује се надокнадиви износ за јединицу имовине која генерише готовину. Јединица која генерише готовину је најмања препознатљива група средстава (а) која генерише приливе готовине од континуиране употребе и (б) која је углавном независна од прилива готовине од других средстава или група средстава. IPSASB је разматрао концепт јединице која генерише услуге. Он је приметио да је, пошто се захтеви из овог стандарда примењују на појединачна средства, усвајање таквог концепта по аналогији са јединицом која генерише готовину у IAS 36 непотребно, јер је могуће идентификовати услужни потенцијал појединачних средстава. Штавише, његово усвајање би увело непотребне

комплексности у обрачунавање умањења вредности имовине која не генерише готовину.

BC16. Према IAS 36, нека друга средства, осим гудвила, која доприносе будућим токовима готовине две или више јединица које генеришу готовину се посматрају као “средства корпорације”. У контексту генерисања готовине, због тога што средства корпорације не генеришу одвојене токове готовине, умањење вредности средстава корпорације се посматра као да је део умањења вредности јединице која генеришу готовину, а којој средства корпорације припадају. IPSASB је приметио, да у контексту негенерисања имовине, концепт јединице која генерише услуге, није потребан као што је примећено у параграфу BC15. IPSASB је даље запазио да је таква имовина често саставни део функције пружања услуга и њено умањење вредности треба да се решава као и у случају сваке друге имовине ентитета која не генерише готовину.

Некретнине, постројења и опрема и нематеријална имовина

BC17. Овим стандардом се не захтева примена теста на умањење вредности на имовину која не генерише готовину, а која се књижи по ревалоризованим вредностима у складу са дозвољеним алтернативним поступком из MPC-JC 17 и MPC-JC 31. IPSASB сматра да се према дозвољеном алтернативном поступку (модел ревалоризације) из MPC-JC 17 и MPC-JC 31, имовина ревалоризује довољно редовно како би се осигурало да се књижи по износу који није материјално различит од њене фер вредности на датум извештавања и свако умањење вредности ће се узети у обзир у процени. Стога ће свака разлика између књиговодствене вредности имовине и њене фер вредности умањене за трошкове продаје представљати трошкове отуђења. IPSASB сматра да, у већини случајева, они неће бити материјално значајни и с практичног аспекта, није неопходно одмеравати надокнадиви износ имовине и признавати губитак од умањења вредности за трошкове отуђења имовине која не генерише имовину.

BC18. У супротности са овим стандардом, IAS 36 захтева од ентитета да тестирају ревалоризовану имовину на умањење вредности након ревалоризације. Логика ове разлике се може објаснити на основу фактора изложених у параграфима BC19 и BC20 који следе.

BC19. Прво, постоје различити методи одређивања надокнадивог износа према овом стандарду и одређивања надокнадивог износа према IAS 36. “Надокнадиви износ” се у овом стандарду дефинише као “виши од следећа два износа: фер вредност умањена за трошкове продаје имовине која не генерише готовину или њена употребна вредност”. Према овом стандарду, ентитет одређује употребну вредност имовине одређивањем текућих трошкова замене преосталог услужног потенцијала имовине. Текући трошкови замене преосталог услужног потенцијала имовине се одређују коришћењем приступа амортизованих трошкова замене и приступа описаних као приступ трошкова обнове и приступ услужних јединица. Ови приступи се могу усвојити и за одмеравање фер вредности према MPC-JC 17 и MPC-JC 31 – стога је употребна вредност мера фер вредности. “Надокнадиви износ” се дефинише у IAS 36 као “фер вредност имовине, умањена за трошкове продаје, или употребна вредност у зависности која је од ових вредности већа”. Употребна вредност према IAS 36 се одређује коришћењем садашње вредности токова готовине који се очекују од континуиране употребе имовине и њеног коначног отуђења. У IAS 36 се наводи да употребна вредност може бити различита од фер вредности имовине.

BC20. Друго, захтев из IAS 36 за комбиновањем имовине која не генерише имовину са имовином која генерише готовину у циљу стварања јединице која генерише готовину није пребачен и у овај стандард. Према IAS 36, у случајевима у којима имовина не ствара приливе готовине она се комбинује са другом имовином да би се створила јединица која генерише готовину, чија се употребна вредност затим одмерава. Збир фер вредности делова имовине који чине јединицу која генерише готовину се може разликовати од употребне вредности јединице која генерише готовину.

Умањење вредности имовине која не генерише готовину коју држе јавна предузећа

BC21. Овим стандардом се захтева да се умањење вредности све имовине коју држе јавна предузећа обрачунава у складу са IAS 36. Јавна предузећа су профитни ентитети и имовина коју они користе је претежно имовина која генерише готовину. У *Предговору Међународним стандардима финансијског извештавања* се јасно наводи да стандарде IASB треба да примењују

профитни ентитети. Јавна предузећа су профитни ентитети и стога се од њих тражи да се придржавају IFRS и IAS. У појединачним Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор се експлицитно каже да IFRS важе за јавна предузећа. Сходно томе, очекује се да се имовина која не генерише готовину адекватно групише са имовином која генерише готовину јавних предузећа како би се формирала јединица која генерише готовину за тестирање на умањење вредности у складу са IAS 36.

Назнаке умањења вредности – Промене тржишне вредности

BC22. IAS 36 садржи као минималну назнаку умањења вредности “чињеницу да је тржишна вредност имовине опала значајно више него што би се очекивало као резултат протока времена или уобичајене употребе”. IPSASB је ово садржао као додатну назнаку умањења вредности, али не и као минималну назнаку умањења вредности. IPSASB сматра да ове промене тржишне вредности нису нужно назнака умањене вредности имовине која не генерише готовину, због тога што се имовина која не генерише готовину држи из неких других разлога, а не због генерисања приноса, стога се може догодити да промена тржишне вредности не одражава промену износа услуге који ће ентитет надокнадити од континуиране употребе средства.

Сторнирање умањења вредности

BC23. Параграф 60(а) садржи “поновно јављање тражње или потребе за услугама које се пружају датом имовином” као минималну назнаку сторнирања умањења вредности док параграф 62(б) садржи “значајан дугорочан пораст потражње или потребе за услугама које се пружају датом имовином” као додатну назнаку могућег сторнирања умањења вредности. Ове две назнаке су слично сročене, међутим, може се направити разлика између њих две зато што се параграф 60(а) односи на поновно јављање потражње која је опала и довела до признавања губитка од умањења вредности. Параграф 62(б) се односи на нову потражњу, и може бити неповезан са разлогом из ког је губитак од умањења вредности признат за ту имовину.

BC24. Параграф 60(а) садржи “значајан раст тржишне вредности имовине” као додатну назнаку сторнирања умањења вредности. То не одражава назнаку умањења вредности из параграфа 27(а), којом се захтева да пад тржишне вредности буде “значајно виши него што би се очекивало као резултат протока времена или уобичајене употребе”. Ова разлика подразумева да пораст тржишне вредности може бити очекиван или неочекиван.

BC25. Параграф 27 (ц) наводи “постојање доказа о физичком оштећењу имовине” као назнаку умањења вредности. Параграф 60 не садржи сличне одредбе за назнаке сторнирања умањења вредности. IPSASB не сматра “поправку средства” назнаком потребе сторнирања умањења вредности јер се у MPC–ЈС 17 од ентитета захтева да књиговодствену вредност некретнине, постројења и опреме увећа за накнадне издатке када је вероватно да ће будуће економске користи или услужни потенцијал, превазилазити првобитно процењени учинак средства, те да ће се током целокупног века трајања имовине уливати у ентитет. Овај захтев се такође примењује и на инвестиционе некретнине које се одмеравају коришћењем модела набавне вредности према MPC–ЈС 16. IPSASB сматра да ови захтеви негирају неопходност назнаке за потребом сторнирања умањења вредности која би била слична назнаци умањења вредности услед физичког оштећења. IPSASB је такође напоменуо да обнова или поправка штете не представља промену процене надокнадивог износа имовине након умањења вредности као што је утврђено у параграфу 65 овог MPC–ЈС.

Упутство за примену

Ово упутство за примену прати МРС-ЈС 21 али није његов део

Назнаке умањења вредности имовине (параграф 27)

Екстерни извори информација

(а) Престанак, или готово престанак, потражње или потребе за услугама које се пружају том имовином.

IG1. Имовина и даље одржава исти услужни потенцијал, али потражња за том услугом је престала или готово престала. Примери имовине чија вредност се умањује на овај начин су следећи:

- (а) Школа се затворила због недовољне тражње за школским услугама услед премештања популације у друге области. Не предвиђа се да ће ово демографско кретање које утиче на тражњу за школским услугама променити правац у догледној будућности.
- (б) Школа пројектована за 1.500 ученика тренутно на списку за упис има 150 ученика – школа се не може затворити јер је најближа друга школа удаљена 100км. Ентитет не предвиђа да ће се број уписаних ученика повећати. У време отварања школе, било је 1.400 уписаних ученика – ентитет би планирао много мањи објекат да је предвидео да ће на будућем упису имати 150 ученика. Ентитет утврђује да је тражња готово престала и надокнадиви износ школе треба упоредити са њеном књиговодственом вредношћу;
- (ц) Железничка линија је затворена због недовољне финансијске подршке (на пример, популација у руралној области се у значајном броју преселила у град због низа година суше, а они који су остали користе јефтине услуге аутобуског превоза); и
- (д) Ситуација у којој главни корисник стадиона не обнавља уговор о коришћењу доводи до очекивања да ће се објекат затворити.

(б) Значајне дугорочне промене са негативним ефектом на ентитет су се десиле током текућег периода или ће се десити у блиској будућности у технолошком, законском или политичком окружењу ентитета.

Технолошко окружење

IG2. Услужна корист имовине се може умањити ако је технологија напредовала и произведене су алтернативе којима се пружа боља или ефикаснија услуга. Примери имовине чија је вредност умањена на овај начин су:

- (а) медицинска дијагностичка опрема која се ретко или никада не користи јер нека нова технолошка напреднија машина даје прецизније резултате (испуњава дефиницију назнаке умањења вредности (а))
- (б) Софтвер који екстерни добављач више не подржава због технолошког напретка, а ентитет нема кадар за одржавање тог софтвера; и
- (ц) Компјутерски хардвер који је постао застарео као резултат технолошког развоја.

Правно окружење или политичко окружење

IG3. Услужни потенцијал неке имовине се може умањити као резултат промене неког закона или прописа. Примери умањења вредности имовине идентификовани овом назнаком су:

- (а) Аутомобил који не задовољава нове стандарде емисије издувних гасова или авион који не задовољава нове стандарде дозвољене буке;
- (б) Школа која се више не може користити у сврхе наставе због нових прописа безбедности везаних за грађевинске материјале или излазе у случају нужде; и
- (ц) Постројење за пијаћу воду која више не може да се користи јер не задовољава нове еколошке стандарде.

Интерни извори информација

(ц) Постоје докази о физичком оштећењу имовине.

IG4. Физичко оштећење би вероватно довело до тога да датим средством не може да се пружа онај ниво услуге који је некада могао. Примери средстава чија је вредност умањена на овај начин су:

- (а) зграда оштећена у пожару или поплави или дејством неког другог фактора;
- (б) зграда која је затворена услед идентификације конструкцијских дефеката;
- (ц) Деонице надвожњака на путу које су улегле, сигнализирајући да ће ове деонице пута морати да се замене за 15 година, а не како је првобитно пројектовано, за 30 година.

- (д) брана чије је место преливања смањено као резултат конструкцијске процене;
- (е) Постројење за прераду воде чији капацитет је смањен услед блокаде усисне цеви, а уклањање блокаде није економично;
- (ф) Мост чија је носивост ограничена услед констатовања конструкцијских недостатака;
- (г) ратни брод оштећен у судару; и
- (х) опрема која је оштећена и више се не може поправити или чија поправка није економична.

(д) Значајне дугорочне промене обима текућег или очекиваног коришћења имовине, које имају негативан ефекат на ентитет

IG5. Средство и даље одржава исти услужни потенцијал, али дугорочне промене имају штетан утицај на меру у којој се дато средство користи. Примери околности у којима вредност средстава може бити оштећена на овај начин су:

(а) Ако се неко средство не користи у истој мери у којој се користило када је првобитно стављено у употребу, или је очекивани век трајања средства краћи него што је првобитно процењено, вредност средства може бити умањена. Пример средства које се може идентификовати као потенцијално умањене вредности овом назнаком је рачунар који се слабо користи јер су многе апликације конвертоване или развијене за рад на серверима или ПЦ платформама. Значајан дугорочни пад тражње за услугама датог средства се може превести у значајну дугорочну промену степена коришћења датог средства.

(б) Ако се средство не користи на исти начин на који се користило када је првобитно стављено у употребу, вредност средства може бити умањена. Пример средства чија вредност може бити умањена и што се може идентификовати овом назнаком је школска зграда која се користи као складиште, а не у сврхе наставе.

(е) Одлука да се градња имовине заустави пре завршетка или пре довођења у употребно стање.

IG6. Средством које неће бити завршено, се не може пружати предвиђена услуга. Примери средстава чија је вредност умањена на овај начин су:

(а) Изградња је заустављена због идентификације археолошког открића или еколошког стања као што је тле за гнездење угрожених врста; и

(б) Изградња је заустављена због слабљења привреде.

Околности које су довеле до застоја градње ће се такође разматрати. Ако се градња одложи, то јест, одгоди до одређеног датума у будућности, пројекат би се и даље могао посматрати као радови у току и не сматрати се заустављеним.

(ф) Постоје докази на основу интерног извештавања који указују да је или ће услужни учинак имовине бити значајно лошији од очекиваног

IG7. Интерни извештаји могу указати да средство не производи очекивани учинак или му се учинак временом погоршава. На пример, интерни извештај министарства здравља о пословању неке сеоске амбуланте може указати да је вредност рендген апарата који користи амбуланта умањена јер су трошкови одржавања апарата значајно премашили трошкове који су првобитно предвиђени буџетом.

Илустративни примери

Ови примери прате МРС-ЈС 21 али нису његов део

Одмеравање губитка од умањења вредности

Напомена: У следећим примерима се претпоставља да је фер вредност умањена за трошкове продаје средства које се тестира на умањење вредности мања од његове употребне вредности или се не може одредити, осим ако није назначено другачије. Дакле, надокнадиви износ средства је једнак његовој употребној вредности. У овим примерима се користи праволинијски метод амортизације.

Пристап амортизованих трошкова замене

Значајна дугорочна промена са штетним утицајем на ентитет у технолошком окружењу – слабо коришћени рачунар

IE1. Године 1999., град Керман је купио нови системски рачунар по цени од 10 милиона н.ј. Керман је проценио да ће век трајања рачунара бити седам година и да ће у просеку 80 процената капацитета централне процесне јединице (CPU) користити разна одељења. Неискоришћени капацитет CPU од 20% је по плану намењен за коришћење у периодима великог обима посла ради поштовања стриктних рокова завршетка. неопходне активности Неколико месеци након куповине рачунара, искоришћеност CPU је достигла 80% али је у 2003. години опала на 20% процената будући да су многа одељења почела да користе персоналне рачунаре или локалне сервере. Тржишна цена рачунара чији је услужни потенцијал једнак услужном потенцијалу системског рачунара (са преосталим апликацијама) је 500.000 н.ј.

Оцењивање умањења вредности имовине

IE2. Назнака умањења вредности је значајна дугорочна промена у технолошком окружењу која доводи до конверзије апликација са централне на друге платформе и тиме смањење искоришћености главног системског рачунара. (Може се и тврдити да значајан пад обима коришћења главног системског рачунара указује на умањење вредности.) Губитак од умањења вредности имовине се одређује коришћењем приступа амортизованог трошкова замене на следећи начин:

а	Набавна вредност 1999.	10.000.000
	Акумулирана амортизација, 2003. (а x 4/7)	5.714.286
б	Књиговодствена вредност, 2003.	4.258.714
ц	Трошкови замене	500.000
	Акумулирана амортизација (ц x 4/7)	285.714
д	Надокнадиви износ	214.286
	Губитак од умањења вредности (б-д)	4.071.428

Готово престанак тражње за услугама

које се пружају имовином која не генерише готовину

– Слабо коришћење софтверске апликације главног системског рачунара

IE3. Године 1999. Град Керман је купио нову лиценцу за софтверску апликацију за свој нови главни системски рачунар и платило 350.000 н.ј. Керман је проценио да ће век трајања рачунара бити седам година и да ће добити економске користи и услужни потенцијал од софтвера на праволинијској основи током века трајања софтвера. До 2003. године, коришћење апликације је опало за 15 процената од првобитно предвиђене тражње. Лиценца за софтверску апликацију која ће заменити преостали услужни потенцијал софтверске апликације умањене вредности кошта 70.000 н.ј.

Оцењивање умањења вредности имовине

IE4. Назнака умањења вредности је технолошка промена, изазвана губитком капацитета главног системског рачунара.

а	Набавна вредност, 1999.	350.000
	Акумулирана амортизација, 2003. (а x 4/7)	200.000
б	Књиговодствена вредност, 2003.	150.000
ц	Трошкови замене	70.000
	Акумулирана амортизација (ц x 4/7)	40.000
д	Надокнадиви износ	30.000
	Губитак од умањења вредности (б-д)	120.000

Значајна дугорочна промена начина коришћења

са штетним утицајем на ентитет – Школа која се користи као складиште

IE5. Године 1997. школски дистрикт Лунден је саградио основну школу по цени од 10 милиона н.ј. Процењени век трајања школе је педесет година. Године 2003. школа је затворена због тога што је број уписаних ђака неочекивано опао услед миграције популације изазване банкротом главног послодавца у тој области. Школска зграда је претворена у складиште и школски дистрикт Лунден не очекује повећање боја уписаних ђака у будућности које би било толико да би се објекат поново почео користити као школа. Текући трошкови замене за складиште са истим капацитетом за складиштење као и школа износе 4,2 милиона н.ј.

Оцењивање умањења вредности имовине

IE6. Постоји назнака умањења вредности јер је намена зграде значајно промењена, из места за наставу ученика у објекат за складиштење и не предвиђа се да ће се то променити у догледној будућности. Губитак од умањења вредности имовине би се одредио на следећи начин, коришћењем приступа амортизованог трошкова замене:

а	Историјски трошак, 1997.	10.000.000
	Акумулирана амортизација, 2003. (а x 6/50)	<u>1.200.000</u>
б	Књиговодствена вредност, 2003.	8.800.000
ц	Трошкови замене објекта	4.200.000
	за складиштење сличног капацитета	
	Акумулирана амортизација (ц x 6/50)	<u>504.000</u>
д	Надокнадиви износ	3.696.000
	Губитак од умањења вредности (б-д)	<u>5.104.000</u>

Значајна дугорочна промена степена коришћења са штетним утицајем на ентитет – делимично затворена школа услед пада броја уписаних ђака

IE7. Године 1983. школски дистрикт Луттон је саградио школу по цени од 2,5 милиона н.ј. Ентитет је проценио да ће се школа користити 40 година. Године 2003. школа број уписаних ђака је неочекивано опао са 1000 на 200 услед миграције популације изазване банкротом главног послодавца у тој области. Руководство је одлучило да затвори два горња спрата троспратне школске зграде. Школски дистрикт Луттон не очекује повећање боја уписаних ђака у будућности које би било толико да би се горњи спратови поново почели користити. Текући трошкови замене једносспратне школе се процењују на 1,3 милиона н.ј.

Оцењивање умањења вредности имовине

IE8. Постоји назнака умањења вредности јер је степен коришћења школе промењен и уместо да се користе три спрата, сада се користи само један као резултат смањења броја ученика са 1000 на 200. Смањење степена коришћења је значајно и очекује се да ће број уписаних ђака остати на смањеном нивоу у догледној будућности. Губитак од умањења вредности имовине би се одредио на следећи начин, коришћењем приступа амортизованог трошкова замене:

а	Набавна вредност, 1983.	2.500.000
	Акумулирана амортизација, 2003. (а x 20/40)	<u>1.250.000</u>
б	Књиговодствена вредност, 2003.	1.250.000
ц	Трошкови замене	1.300.000
	Акумулирана амортизација (ц x 20/40)	<u>650.000</u>
д	Надокнадиви износ	650.000
	Губитак од умањења вредности (б-д)	<u>600.000</u>

Приступ трошкова обнове

Физичко оштећење – Школски аутобус оштећен у саобраћајној несрећи

IE9. Године 1998. Основна школа из северног дистрикта је стекла један аутобус по цени од 200.000 н.ј. како би помогла ученицима из оближњег села да бесплатно путују до школе. Школа је проценила да ће век трајања аутобуса бити 10 година. Године 2003. аутобус је оштећен у саобраћајној несрећи и било је потребно 40.000 н.ј. да се он врати у употребно стање. Обнова неће утицати на век трајања датог средства. Трошкови новог аутобуса за пружање сличне услуге износе 250.000 н.ј. у 2003. години.

Оцењивање умањења вредности имовине

IE10. Постоји назнака умањења вредности јер је аутобус физички оштећен у саобраћајној несрећи. Губитак од умањења вредности имовине би се одредио на следећи начин, коришћењем приступа трошкова обнове:

а	Набавна вредност, 1998.	200.000
	Акумулирана амортизација, 2003. (а x 5/10)	<u>100.000</u>

б	Књиговодствена вредност, 2003.	100.000
ц	Трошкови замене	250.000
	Акумулирана амортизација (ц x 5/10)	125.000
д	Амортизовани трошкови замене (неоштећено стање)	125.000
	Умањени за: трошкове обнове	40.000
е	Надокнадиви износ	85.000
	Губитак од умањења вредности (б-е)	15.000

Физичко оштећење – Зграда оштећена у пожару

IE11. Године 1984. град Морланд је изградио канцеларијски простор по цени од 50 милиона н.ј. Очекивало се да ће та зграда служити 40 година. Године 2003., након 19 година употребе, пожар је изазвао озбиљне проблеме у конструкцији. Из разлога безбедности, зграда је затворена и треба да се изврши поправка конструкција која кошта 35,5 милиона н.ј. у циљу обнове зграде да би се довела у стање за коришћење. Трошкови замене нове зграде износе 100 милиона н.ј.

Оцењивање умањења вредности имовине

IE12. Постоји назнака умањења вредности јер је зграда оштећена у пожару. Губитак од умањења вредности имовине би се одредио на следећи начин, коришћењем приступа трошкова обнове:

а	Набавна вредност, 1984.	50.000.000
	Акумулирана амортизација, 2003. (а x 19/40)	23.750.000
б	Књиговодствена вредност, 2003.	26.250.000
ц	Трошкови замене	100.000.000
д	Акумулирана амортизација (ц x 19/40)	47.500.000
	Амортизовани трошкови замене (неоштећено стање)	52.500.000
	Умањени за: трошкове обнове	35.500.000
е	Надокнадиви износ	17.000.000
	Губитак од умањења вредности (б-е)	9.250.000

Приступ услужних јединица

Значајна дугорочна промена степена коришћења са штетним утицајем на ентитет – небодер делимично неискоришћен у догледној будућности

IE13. Године 1988. скупштина града Орнонг је изградила 20-оспратну зграду за канцеларијски простор скупштине, у центру Орнонга по цени од 80 милиона н.ј. Очекивало се да ће та зграда имати век трајања од 40 година. Године 2003., Служба за прописе о националној безбедности је тражила да се 4 горња спрата небодера више не користе у догледној будућности. Фер вредност зграде, умањена за трошкове продаје износи 45 милиона н.ј. 2003. године након што су дати прописи ступили на снагу. Текући трошкови замене сличне 20-оспратне зграде износе 85 милиона н.ј.

Оцењивање умањења вредности имовине

IE14. Постоји назнака умањења вредности јер се степен коришћења зграде променио са 20 спратова на 16 спратова као резултат нови прописа о националној безбедности. Смањење степена коришћења је значајно и очекује се да ће коришћење зграде остати на смањеном нивоу (16 спратова) у догледној будућности. Губитак од умањења вредности имовине би се одредио на следећи начин, коришћењем приступа услужних јединица:

а	Набавна вредност, 1988.	80.000.000
	Акумулирана амортизација, 2003. (а x 15/40)	30.000.000
б	Књиговодствена вредност, 2003.	50.000.000
ц	Трошкови замене (20-оспратна зграда)	85.000.000
	Акумулирана амортизација (ц x 15/40)	31.875.000
д	Амортизовани трошкови замене пре кориговања за преостале услужне јединице	53.125.000
е	Употребна вредност зграде након што су прописи ступили на снагу (д x 16/20)	42.500.000
ф	Фер вредност умањена за трошкове продаје зграде након што су прописи ступили на снагу	45.000.000
г	Надокнадиви износ (виши између е и ф)	45.000.000
	Губитак од умањења вредности (б-г)	5.000.000

Подаци добијени интерним извештавањем – виши трошкови рада штампача

IE15. Године 1998. Министарство просвете у држави Х је купило нови штампач по цени од 40 милиона н.ј. Министарство је проценило да ће век трајања штампача бити 10 година током којих ће се одштампати 40 милиона примерака књига за ученике основних школа. Године 2003., је пријављено да

аутоматско својство функције штампача не функционише како је очекивано и то је довело до смањења годишњег нивоа резултата штампача за 25 процената током преосталих 5 година века трајања датог средства. Трошкови замене новог штампача износе 45 милиона н.ј. у 2003. години.

Оцењивање умањења вредности имовине

IE16. Назнака умањења вредности је податак добијен интерним извештавањем да је перформанса штампача лошија од очекиване. Околности говоре да је пад услужног потенцијала средства значајан и дугорочне природе. Губитак од умањења вредности имовине би се одредио на следећи начин, коришћењем приступа услужних јединица:

а	Набавна вредност, 1998.	40.000.000
	Акумулирана амортизација (а x 5/10)	20.000.000
б	Књиговодствена вредност, 2003.	20.000.000
ц	Трошкови замене	45.000.000
	Акумулирана амортизација (ц x 5/10)	22.500.000
д	Амортизовани трошкови замене пре кориговања за преостале услужне јединице	22.500.000
е	Надокнадиви износ (д x 75%)	16.875.000
	Губитак од умањења вредности (б-е)	3.125.000

^y овим примерима монетарни износи су изражени у "новчаним јединицама" (н.ј.).

Поређење са IAS 36 (2004. година)

MPC–JC 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину*, састављен је првенствено у складу са IAS 36 (2004.). Основне разлике између MPC–JC 21 и IAS 36 (2004.), су следеће:

- MPC–JC 21 се бави умањењем вредности имовине која не генерише готовину ентитета из јавног сектора, док се IAS 36 бави умањењем вредности имовине која генерише готовину профитних ентитета. MPC–JC 21 се бави умањењем вредности имовине која генерише готовину ентитета из јавног сектора.
- MPC–JC 21 се не примењује на имовину која не генерише готовину књижену по ревалоризованим вредностима на датум извештавања према дозвољеном алтернативном поступку из MPC–JC 17. IAS 36 не искључује из свог делокруга некретнине, постројења и опрему које генеришу готовину књижене по ревалоризованим вредностима на датум извештавања.
- Метод одмеравања употребне вредности имовине која не генерише готовину према MPC–JC 21 се разликује од метода који се примењује на имовину која генерише готовину према IAS 36. Према MPC–JC 21 употребна вредност имовине која не генерише готовину се одмерава као садашња вредност преосталог услужног потенцијала имовине коришћењем доста приступа. Према IAS 36 употребна вредност имовине која генерише готовину се одмерава као садашња вредност будућих токова готовине од дате имовине.
- MPC–JC 21 не садржи промену тржишне вредности имовине као назнаку умањења вредности штампану масним словима. Значајан, неочекивани пад тржишне вредности се појављује масним словима у IAS 36 као део минималног скупа назнака умањења вредности док се у MPC–JC 21 о томе говори у коментару.
- MPC–JC 21 садржи одлуку да се заустави градња имовине пре завршетка, штампану масним словима, као назнаку умањења вредности и наставак градње као назнаку сторнирања губитка од умањења вредности. IAS 36 не садржи еквиваленте.
- Из делокруга IAS 36 су искључене одређене групе средстава које нису искључене из делокруга MPC–JC 21. Ова искључивања се односе на групе средстава које су предмет конкретних захтева везаних за умањење вредности према другим IFRS. Оне нису искључене из MPC–JC 21 јер не постоје еквивалентни MPC–JC. Ова искључивања се односе на (а) биолошка средства везана за пољопривредну делатност, (б) одложена пореска средства, (ц) одложене трошкове стицања и (д) нематеријалну имовину која настаје као резултат уговорних права осигуратеља према уговорима о осигурању у делокругу IFRS 4, *Уговори о осигурању* и сталну имовину (или групе за отуђење) која се класификује као имовина која се држе за продају у складу са IFRS 5, *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*.
- MPC–JC 21 се бави умањењем вредности појединачних средстава. У MPC–JC 21 не постоји еквивалент јединице која генерише имовину према дефиницији из IAS 36.
- MPC–JC 21 се бави “средствима корпорације” на исти начин као и другом имовином која не генерише готовину док се IAS 36 њима бави као делом повезаних јединица које генеришу готовину.
- У MPC–JC 21 се користи различита терминологија, у неким примерима, од оне из IAS 36. Најзначајнији примери су коришћење термина, “надокнадиви износ” и “извештај о финансијској успешности” у MPC–JC 21. Еквивалентни термини из IAS 36 су, “надокнадиви износ” и “биланс успеха”.