

MRSJS 21—UMANJENJE VRIJEDNOSTI IMOVINE KOJA NE STVARA NOVAC

Saopćenje

Ovaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) je izveden prvenstveno iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 36 (2004.), *Umanjenje vrijednosti imovine*, koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Izvodi iz MRS 36 su reproducirani u ovoj publikaciji Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) Međunarodne federacije računovođa (IFAC) uz dozvolu Fondacije za Međunarodne standard financijskog izvještavanja (IFRS).

Odobreni tekst Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) je onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku i kopije se mogu dobiti izravno od IFRS Fondacije, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS, ISA, Nacrti izloženosti i druge publikacije IASB-a su zaštićeni autorskim pravima IFRS Fondacije.

“IFRS,” “ISA,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” i “International Financial Reporting Standards” su zaštitni znak IFRS Fondacije i ne smiju se koristiti bez odobrenja IFRS Fondacije.

MRSJS 21—UMANJENJE VRIJEDNOSTI IMOVINE KOJA NE STVARA NOVAC

Povijest MRSJS

Ova verzija uključuje izmjene i dopune nastale iz MRSJS izdanih do 31. siječnja 2022.

MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* izdan je u prosincu 2004.

Od tada MRSJS 21 izmijenjen je i dopunjen slijedećim MRSJS:

COVID-19: Odgoda datuma stupanj na snagu (izdan u studenom 2020.)

Poboljšanja MRSJS 2019 (izdan u siječnju 2020.)

MRSJS 41 *Financijski instrumenti* (izdan u kolovozu 2018.)

MRSJS 40 *Kombinacije iz javnog sektora* (izdan u siječnju 2017.)

MRSJS 39 *Primanja zaposlenih* (izdan u srpnju 2016.)

Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine (Izmjene MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* i MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac* (izdan u srpnju 2016.)

Primjenjivost MRSJS (izdan u travnju 2016.)

Poboljšanja MRSJS 2015 (izdan u travnju 2016.)

MRSJS 37 *Zajednički aranžmani* (izdan u siječnju 2015.)

MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji* (izdan u siječnju 2015.)

MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi* (MRSJS) (izdan u siječnju 2015.)

Poboljšanja MRSJS 2011 (izdan u listopadu 2011.)

MRSJS 26 Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac (izdan u veljači 2008.)

MRSJS 29 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje (izdan u siječnju 2010.)

MRSJS 31 Nematerijalna imovina (izdan u siječnju 2010.)

Poboljšanja MRSJS (izdan u studenom 2010.)

Tablica izmijenjenih točaka u MRSJS 21

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
2	Izmijenjen	MRSJS 29 siječanj 2010. MRSJS 31 siječanj 2010. Umanjenje vrijednosti imovine srpanj 2016. MRSJS 41 kolovoz 2018.
3	Izbrisan	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
4	Izbrisan	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
5	Izmijenjen	MRSJS 26 veljača 2008.
6	Izmijenjen	MRSJS 26 veljača 2008 Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
7	Izbrisan	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine srpanj 2016.
9	Izmijenjen	MRSJS 29 siječanj 2010. MRSJS 41 kolovoz 2018.
11	Izbrisan	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine srpanj 2016.
12	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS studeni 2010.
13	Izmijenjen	MRSJS 37 siječanj 2015. MRSJS 35 siječanj 2015. MRSJS 41 kolovoz 2018.
14	Izmijenjen	MRSJS 26 veljača 2008.
15	Izbrisano	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
16 ¹	Izmijenjen	MRSJS 26 veljača 2008.
17	Novi	MRSJS 26 veljača 2008.
18	Novi	MRSJS 26 veljača 2008.
19	Novi	MRSJS 26 veljača 2008.
20	Novi	MRSJS 26 veljača 2008. Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
20	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS studeni 2010.
20A	Novi	MRSJS 40 siječanj 2017.
21	Izmijenjen	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
26A	Novi	MRSJS 31 siječanj 2010.
26B	Novi	MRSJS 31 siječanj 2010.
27	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS listopad 2011.
37	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
39A	Novi	MRSJS 31 siječanj 2010.
43	Izmijenjen	MRSJS 39 srpanj 2016.
54	Izmijenjen	Umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine srpanj 2016.
54A	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2020. Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine srpanj 2016.
69	Izmijenjen	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine srpanj 2016.
69A	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS siječanj 2020. Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine srpanj 2016.
71	Izmijenjen	MRSJS 26 veljača 2008.
72	Novi	MRSJS 26 veljača 2008.
72A	Novi	MRSJS 26 veljača 2008.

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
73	Izmijenjen	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine srpanj 2016.
73A	Novi	Poboljšanja MRSJS studeni 2010.
73A	Izbrisan	Urednički članci travanj 2012.
80	Izbrisan	MRSJS 33 siječanj 2015.
80A	Novi	Poboljšanja MRSJS listopad 2011.
81	Izbrisan	MRSJS 33 siječanj 2015.
81A	Novi	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine srpanj 2016.
82A	Novi	MRSJS 31 siječanj 2010.
82B	Novi	Poboljšanja MRSJS listopad 2011.
82C	Novi	MRSJS 33 siječanj 2015.
82D	Novi	MRSJS 37 siječanj 2015. MRSJS 35 siječanj 2015.
82E	Novi	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
82F	Novi	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine srpanj 2016.
82G	Novi	MRSJS 39 srpanj 2016.
82H	Novi	MRSJS 40 siječanj 2017.
82I	Izmijenjen	COVID-19: Odgoda datuma stupanja na snagu studeni 2020.
82J	Novi	Poboljšanja MRSJS siječanj 2020.
83	Izmijenjen	MRSJS 33 siječanj 2015.

MRSJS 21- UMANJENJE VRIJEDNOSTI IMOVINE KOJA NE STVARA NOVAC

SADRŽAJ

Točka		
Cilj	1	
Obuhvat	2–13	
Definicije	14–23	
Državna poslovna poduzeća	15	
Imovina koja stvara novac	16–21	
Amortizacija	22	
Umanjenje vrijednosti	23	
Identificiranje imovine koja bi se mogla umanjiti	24–34	
Mjerenje iznosa nadoknadive usluge	35–50	
Mjerenje iznosa nadoknadive usluge nematerijalne imovine s neodređenim vijekom trajanja		39A
Far vrijednost umanjena za troškove prodaje	40–43	
Vrijednost u uporabi	44–49	
Pristup amortiziranog troška zamjene	45–47	
Pristup troška obnove	48	
Pristup jedinice usluge	49	
Primjena pristupa	50	
Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja vrijednosti	51–57	
Poništavanje gubitka od umanjenja vrijednosti	58–70	
Prenamjena imovine	71–72	
Objavljivanje	72A–79	
Prijelazne odredbe	80–81	
Datum stupanja na snagu	82–83	
Osnova za zaključivanje		
Smjernice za primjenu		
Ilustrativni primjeri		
Usporedba s MRS 36 (2004)		

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* dan je u točkama 1-83. Sve točke su jednake važnosti. MRSJS 21 treba se tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnove za zaključivanja, *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* daje osnovu za izbor i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih smjernica

Cilj

1. Cilj ovog standarda je propisati proceduru koju subjekt primjenjuje kako bi odredio je li umanjena vrijednost imovine koja ne stvara novac i osigurao da se gubici od umanjenja vrijednosti priznaju. Ovim standardom se također određuje kada bi subjekt poništio gubitak od umanjenja i propisuje objavljivanje.

Obuhvat

2. **Subjekt koji priprema i prezentira financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi dužan je primijeniti ovaj standard za računovodstvenu evidenciju umanjenja vrijednosti koja ne stvara novac, osim:**
 - (a) **zalihe (vidjeti MRSJS 2 *Zalihe*);**
 - (b) **imovine koja nastaje iz ugovora o izgradnji (vidjeti MRSJS 11 *Ugovori o izgradnji*);**
 - (c) **financijske imovine koja je uključena u obuhvat MRSJS 41 *Financijski instrumenti*;**
 - (d) **Ulaganje u nekretnine koje se mjeri koristeći model fer vrijednosti (vidjeti MRSJS 16 *Ulaganje u nekretnine*);**
 - (e) [Izbrisano]
 - (f) [Izbrisano]
 - (g) **druga imovina u odnosu na koju su računovodstveni zahtjevi za umanjenje vrijednosti uključeni u drugi MRSJS.**
3. [Izbrisano]
4. [Izbrisano]
5. **Subjekti javnog sektora koji drže imovinu koja stvara novac kako je definirana točkom 14, dužni su primijeniti MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac*, na takvu imovinu. Subjekti javnog sektora koji drže imovinu koja ne stvara novac dužni su primijeniti zahtjeve iz ovog standarda na imovinu koja ne stvara novac.**
6. Ovim standardom isključuje se iz njegovog obuhvata umanjenje vrijednosti imovine kojim se bavi drugi MRSJS. Subjekti javnog sektora primjenjuju MRSJS 26 na njihovu imovinu koja stvara novac i primjenjuju ovaj standard na svoju imovinu koja ne stvara novac. Točkama 6-13 detaljnije se objašnjava obuhvat standarda.
7. [Izbrisano]
8. Ovaj standard se ne primjenjuje na zalihe i imovinu koja nastaje iz ugovora o izgradnji, jer postojeći MRSJS primjenjivi za ovu imovinu sadrže zahtjeve za priznavanje i mjerenje te imovine.
9. Ovaj standarda se ne primjenjuje na financijsku imovinu koja je uključena u obuhvat MRSJS 28 *Financijski instrumenti: prezentiranje*. Umanjenjem ove vrijednosti bave se MRSJS 41.
10. Ovim standardom se ne zahtjeva primjena testa umanjenja vrijednosti na ulaganje u nekretnine koje se vodi po fer vrijednosti u skladu s MRSJS 16. To je iz razloga što se, prema modelu fer vrijednosti iz MRSJS 16, ulaganje u nekretnine vodi po fer vrijednosti na datum izvještavanja i svako umanjenje vrijednosti će se uzeti u obzir u procjeni.
11. [Izbrisano]
12. U skladu sa zahtjevima točke 5 iznad, stavkama nekretnina, postrojenja i opreme koje su klasificirane kao imovina koja stvara novac, uključujući onu koja se vodi po revaloriziranim iznosima prema dopuštenom alternativnom tretmanu iz MRSJS 17, bavi se MRSJS 41.
13. Ulaganja u:
 - (a) kontrolirane subjekt kako je definirano MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*;
 - (b) pridružen društva, kako je definirano MRSJS 36 *Ulaganja u pridružena društva i zajedničke pothvate*; i

- (c) zajednički aranžmani kako je definirano MRSJS 37 *Zajednički aranžmani*;

su financijska imovina koja je isključena iz obuhvata MRSJS 41. Kada se takva imovina klasificira kao imovina koja stvara novac, njome se postupa prema MRSJS 26. Kada je takva imovina ona koja ne stvara novac, njome se postupa prema ovom standardu.

Definicije

14. Slijedeći pojmovi se koriste u ovom standardu sa slijedećim značenjima:

Aktivno tržište je tržište na kojem postoje svi slijedeći uvjeti:

- (a) stavke kojima se trguje na tržištu su homogene;
- (b) voljni kupci i prodavatelji mogu se uobičajeno pronaći u bilo kojem trenutku; i
- (c) cijene su dostupne javnosti.

Imovina koja stvara novac je imovina koja se drži s primarnim ciljem stvaranja komercijalnog povrata. Za potrebe umanjenja vrijednosti, goodwill se smatra imovinom koja stvara novac.

Troškovi otuđenja su inkrementalni troškovi koji se izravno mogu pripisati otuđenju imovine, isključujući troškove financiranja i rashode poreza na dobit.

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje je iznos koji se dobije od prodaje imovina u tržišnim transakcijama između upućenih, voljnih strana, umanjen za troškove otuđenja.

Umanjenje vrijednosti je gubitak budućih ekonomski koristi ili potencijala usluge imovine, preko i iznad sustavnog priznavanja gubitka budućih ekonomskih koristi ili potencijala imovine kroz amortizaciju.

Imovina koja ne stvara novac je imovina koja nije imovina koja stvara novac.

Nadoknadivi iznos usluge je veći od fer vrijednosti imovine koja ne stvara novac umanjene za troškove prodaje i njezine vrijednosti u uporabi.

Vijek trajanja je:

- (a) razdoblje tijekom kojeg se očekuje da subjekt koristi imovinu; ili
- (b) broj proizvodnih ili sličnih jedinica koje se očekuju ostvariti od imovine subjekta.

Vrijednost u uporabi imovine koja ne stvara novac je sadašnja vrijednost preostalog potencijala usluge imovine.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS koriste se u ovom standardu sa istim značenjem kao u tim standardima i reproducirani su u *Pojmovniku definiranih pojmova* objavljenom zasebno.

Državna poslovna poduzeća

15. [Izbrisano]

Imovina koja stvara novac

16. Imovina koja stvara novac je imovina koja se drži s primarnim ciljem stvaranja komercijalnog povrata. Imovina stvara komercijalni povrat kada se koristi na način koji je u skladu s tim primijenjen u subjektu orijentiranom profitu. Držanje imovine za stvaranje komercijalnog povrata ukazuje kako subjekt ima namjeru stvoriti pozitivan novčani priljev od imovine (ili od jedinice koja stvara novac čiji je imovina dio) i ostvariti komercijalni povrat koji odražava rizik povezan s držanjem imovine. Imovina se može držati s primarnim ciljem stvaranja komercijalnog povrata čak i ako ne ispunjava te ciljeve tijekom određenog izvještajnog razdoblja. Suprotno tome, imovina može biti imovina koja ne stvara novac čak i ako je rentabilna ili stvara komercijalni povrat tijekom određenog izvještajnog razdoblja. Osim ako nije navedeno drugačije,

reference na sredstvo ili imovinu u slijedećim točkama ovog standarda odnose se na imovinu koja ne stvara novac.

17. Postoji niz okolnosti u kojima subjekti javnog sektora mogu držati određenu imovinu s primarnim ciljem stvaranja komercijalnog povrata, iako se većina imovine ne drži za tu potrebu. Primjerice, bolnica može koristiti zgradu za pacijente koji plaćaju naknadu. Imovina subjekta javnog sektora koja stvara novac može djelovati neovisno o imovini subjekta koja ne stvara novac. Primjerice, ured za zemljišne poslove može zaraditi naknade za uknjižbu zemljišta neovisno od odjela za zemljišne poslove.
18. U određenim slučajevima, imovina može stvarati novčane tokove iako se primarno drži za potrebe pružanja usluge. Primjerice, postrojenje za zbrinjavanje otpada djeluje kako bi se osiguralo sigurno zbrinjavanje medicinskog otpada koji su stvorile bolnice koje kontrolira država, ali postrojenje obrađuje malu količinu medicinskog otpada koji stvara druga privatna bolnica na komercijalnoj osnovi. Obrada medicinskog otpada iz privatnih bolnica je usporedna s aktivnostima postrojenja i imovina koja stvara novac ne može se razlikovati od imovine koja ne stvara novac.
19. U drugim slučajevima, imovina može stvarati novčane tokove i također se koristiti u svrhe koje ne stvaraju novac. Primjerice, javna bolnica ima deset odjela, od kojih se devet koristi za pacijente koji plaćaju naknadu na komercijalnoj osnovi, a drugi se koriste za pacijente koji ne plaćaju naknadu. Pacijenti iz oba odjela zajedno koriste druge bolničke sadržaje (primjerice, operacijske). Mjera u kojoj se imovina drži s ciljem osiguranja komercijalnog povrata mora se uzeti u obzir kako bi se odredilo treba li subjekt primjenjivati odredbe ovog standarda ili MRSJS 26. Ako je, kao u ovom primjeru, komponenta koja ne stvara novac beznačajna komponenta aranžmana u cjelini subjekt primjenjuje MRSJS 26 a ne ovaj standard.
20. U određenim slučajevima, može biti nejasno je li primarni cilj držanja imovine ostvariti komercijalni povrat. U takvim slučajevima, potrebno je procijeniti značajnost novčanih tokova. Može biti teško odrediti je li mjera u kojoj imovina stvara novčane tokove tako značajna da se primjenjuje ovaj standard a ne MRSJS 26. Prosudba je potrebna kako bi se odredilo koji standard primijeniti. Subjekt razvija kriterije tako da može dosljedno provoditi tu prosudbu u skladu s definicijom imovine koja stvara novac i imovine koja ne stvara novac i uz važeće smjernice iz točaka 16 – 20. Točkom 73A zahtjeva se od subjekta da objavi kriterije koje je koristio prilikom prosudbe. Međutim, s obzirom na ukupne ciljeve većine subjekata javnog sektora pretpostavka je kako je imovina ona koja ne stvara novac i stoga će se primijeniti MRSJS 21.
- 20A. Za potrebe umanjenja vrijednosti, goodwill se smatra imovinom koja stvara novac. Goodwill ne stvara ekonomske koristi neovisno od druge imovine i procjenjuje se za umanjenje kao dio skupine imovine. Ovaj standard se bavi procjenom pojedinačne imovine. Goodwill se samo priznaje gdje dovodi do novčanih priljeva ili smanjenja neto novčanih odljeva stjecatelja. Goodwill se ne priznaje s obzirom na potencijal usluge koji ne dovodi do povezanih novčanih tokova. Nadoknadiivi iznos usluge koji se koristi za procjenu umanjenja u ovom standardu uključuje potencijal usluge. Na osnovu toga, subjekt primjenjuje MRSJS 26 a ne ovaj standard kako bi odredio treba li umanjiti vrijednost goodwill-a.
21. Imovina koju drže komercijalni subjekti javnog sektora je imovina koja stvara novac. Subjekti javnog sektora mogu držati imovinu kako bi ostvarili komercijalni povrat. Za potrebe ovog standarda, imovina koju drži subjekt javnog sektora se klasificira kao imovina koja stvara novac ako se imovinom (jedinicom čiji je imovina dio) postupa s ciljem ostvarenja komercijalnog povrata kroz pružanje dobara i/ili usluga vanjskim stranama.

Amortizacija

22. Deprecijacija i amortizacija je sustavna raspodjela amortiziranog iznosa imovine tijekom vijeka trajanja. U slučaju nematerijalne imovine, pojam amortizacija se općenito koristi umjesto deprecijacije. Oba pojma imaju isto značenje.

Umanjenje vrijednosti

23. Ovim standardom se definira umanjenje vrijednost kao gubitak u budućim ekonomskim koristima ili potencijalu usluge imovine, preko i iznad sustavnog priznavanja gubitka budućih ekonomskih koristi i potencijala usluge imovina kroz deprecijaciju (amortizaciju). Umanjenje vrijednosti, stoga, odražava smanjenje korisnosti imovine za subjekt koji je kontrolira. Primjerice, subjekt može imati namjenski izgrađeno vojno skladište koje više ne koristi. Uz to, zbog specijalizirane prirode skladišta i njegove lokacije, malo je vjerojatno kako se može iznajmiti ili prodati, i stoga subjekt nije u mogućnosti stvoriti novčane tokove od iznajmljivanja ili otuđivanja imovine. Smatra se da je umanjena vrijednost imovine, jer više nije u mogućnosti pružati subjektu potencijal usluge – ima malo ili nimalo koristi za subjekt u doprinosu postizanja

njegovih ciljeva.

Identificiranje imovina koja bi se mogla umanjiti

24. Točkama 26-35 određuje kada bi se trebali utvrditi nadoknadivi iznosi usluga.
25. Imovina koja ne stvara novac se umanjuje kada knjigovodstvena vrijednost imovine prelazi njezin nadoknadivi iznos usluge. Točkom 27 identificiraju se ključne indikacije kako je nastao gubitak od umanjenja vrijednosti. Ako je i jedan od tih indikacija prisutan, subjekt je dužan napraviti službenu procjenu nadoknadivog iznosa usluge. Ako ne postoji indikacija mogućeg gubitka od umanjenja, ovim standardom se ne zahtjeva da subjekt napravi službenu procjenu nadoknadivog iznosa usluge.
26. Na svaki izvještajni datum subjekt je dužan procijeniti postoji li indikacija da se imovina može umanjiti. Ako postoji bilo kakva indikacija, subjekt je dužan procijeniti nadoknadivi iznos usluge imovine.
- 26A. Bez obzira postoji li indikacija za umanjenje, subjekt je također dužan godišnje ispitati za umanjenje vrijednosti nematerijalnu imovinu s neodređenim vijekom trajanja ili nematerijalnu imovinu koja još nije dostupna za korištenje, uspoređujući njezinu knjigovodstvenu vrijednost s nadoknadivim iznosom usluge. Ovo ispitivanje umanjenja može se obaviti bilo kada tijekom izvještajnog razdoblja pod uvjetom da se obavlja u isto vrijeme svake godine. Različita nematerijalna imovina može se ispitivati za umanjenje u različito vrijeme. Međutim, ako je takva nematerijalna imovina početno priznata tijekom tekućeg izvještajnog razdoblja, ta se nematerijalna imovina mora ispitati za umanjenje prije kraja tekućeg izvještajnog razdoblja.
- 26B. Sposobnost nematerijalne imovine da stvori dovoljno budućih ekonomskih koristi ili potencijala usluge da se nadoknadi njezina knjigovodstvena vrijednost obično je podložna većoj nesigurnosti prije nego što je imovina dostupna za korištenje nego nakon što je dostupna za korištenje. Stoga se ovim standardom zahtjeva od subjekta da ispita umanjenje, najmanje godišnje, knjigovodstvene vrijednosti nematerijalne imovine koja još nije dostupna za korištenje.
27. Prilikom procjene postoji li indikacija da bi se imovina mogla umanjiti, subjekt je dužan razmotriti minimalno slijedeće indikacije:

Vanjski izvori informacija

- (a) prestanak ili skori prestanak potražnje ili potrebe za uslugama koje pruža imovina;
- (b) značajne dugoročne promjene sa štetnim učincima na subjekt događaju se tijekom razdoblja ili će se dogoditi u bliskoj budućnosti u tehnološkom, pravnom ili političkom okruženju u kojem subjekt posluje;

Unutarnji izvori informacija

- (c) postoji dokaz fizičkog oštećenja imovine;
 - (d) značajne dugoročne promjene sa štetnim učincima na subjekt se događaju tijekom razdoblja ili se očekuje da će se dogoditi u bliskoj budućnosti, u mjeri u kojoj ili na način na koji se koristi imovina ili se očekuje da će se koristiti. Ove promjene uključuju neaktivnost imovine, planove za prestanak ili restrukturiranje poslovanja kojem pripada imovina, ili planove za tuđenje imovine prije prethodno očekivanog datuma i procjena vijeka trajanja imovine kao određenog a ne neodređenog;
 - (e) odluka da se zaustavi izgradnja imovina prije nego je dovršena ili u stanju za korištenja; i
 - (f) postoji dokaz iz internog izvještavanja koji ukazuje kako učinak usluge imovine je ili će biti značajno gori nego se očekivalo.
28. Potražnja ili potreba za uslugama može se mijenjati tijekom vremena, što će utjecati na mjeru u kojoj se imovina koja ne stvara novac koristi za pružanje tih usluga, ali negativne promjene potražnje nisu nužno indikacije za umanjenje. Kada prestaje potražnja za uslugama ili skoro prestaje, imovina korištena za pružanje tih usluga se može umanjiti. Potražnja se može smatrati da je skoro prestala kada je tako niska da subjekt (a) ne bi pokušao odgovoriti na tu potražnju ili (b) bi odgovorio ne stjecanjem imovine koja se razmatra za testiranje umanjenja.

29. Popis u točki 27 nije iscrpan. Mogu postojati druge indikacije da se imovina može umanjiti. Postojanje drugih indikacija može dovesti do toga da subjekt procjenjuje nadoknadiivi iznos usluge imovine. Primjerice, sve od slijedeće navedenog može biti indikacija za umanj enje:
- (a) tijekom razdoblja, tržišna vrijednost imovine se značajno smanjila više nego što se očekivalo kao rezultat protoka vremena ili normalnog korištenja; ili
 - (b) značajan dugoročni pad (ali ne nužno prestanak ili skori prestanak) potražnje ili potrebe za uslugama koje pruža imovina.
30. Događaji ili okolnosti koje mogu ukazivati na umanj enje imovine će biti značajni i često će potaknuti raspravu upravnog odbora, rukovodstva ili medija. Promjena parametra takve potražnje za uslugom, u mjeri ili načinu korištenja, pravnom okruženju ili politici bi ukazivalo na umanj enje samo ako je takva promjena značajna i imala je ili se očekivalo da će imati dugoročan štetan učinak. Promjena tehnološkog okruženja može ukazivati kako je imovina zastarjela i zahtjeva ispitivanje za umanj enje. To se može dogoditi primjerice kada zgrada koja se koristila kao škola prolazi promjenu korištenja i koristi se za skladištenje. Prilikom procjene je li došlo do umanj enja, subjekt mora dugoročno procijeniti promjene u potencijalu usluge. Time se naglašava činjenica kako se promjene sagledavaju u kontekstu predviđene dugoročne uporabe imovine. Međutim, očekivanja dugoročne uporabe mogu se mijenjati i procjene subjekta na svaki izvještajni datum bi to odražavale. U Smjernicama za primjenu dani su primjeri indikacija za umanj enje navedene u točki 27.
31. Prilikom procjene bili prekid izgradnje pokrenuo ispitivanje umanj enja, subjekt bi razmatrao (a) je li izgradnja jednostavno odgođena ili odložena, (b) postoji li namjena nastavka izgradnje u bliskoj budućnosti ili (c) hoće li građevinski radovi biti dovršeni u bliskoj budućnosti. Kada je izgradnja odgođena ili odložena na određeni datum u budućnosti, projekt se može smatrati radovima u tijeku i ne smatra se zaustavljenim.
32. Dokaz iz internog izvještavanja koji ukazuje kako bi se imovina mogla umanj iti, kako je navedeno u točki 27(f) iznad, odnosi se na sposobnost imovine da osigura dobra i usluge a ne na smanjenje potražnje za dobrima ili uslugama koje pruža imovina. Ovo uključuje postojanje:
- (a) značajno viših troškova poslovanja ili održavanja imovine u usporedbi s onom izvorno planiranom u proračunu;
 - (b) značajno niže razine usluga ili outputa koje pruža imovina, u usporedbi s onima koji se izvorno očekuju zbog slabog poslovnog učinka.
- Značajno povećanje troškova poslovanja imovine može ukazivati kako imovina nije učinkovito produktivna kako je početno predviđeno u standardima outputa koje je dao proizvođač, u skladu s kojima je izrađen proračun poslovanja. Slično tome, značajan porast troškova održavanja može ukazivati na to da je potrebno uložiti veće troškove kako bi se održala performansa imovine na nivou koji je naznačen njenim najnovije procenjenim standardom performansi. U drugim slučajevima, direktni kvantitativni dokazi o oštećenju imovine mogu biti ukazani značajnim dugoročnim padom očekivanih nivoa usluge ili proizvodnje koje imovina pruža.
33. Koncept značajnosti se primjenjuje za utvrđivanje treba li se nadoknadiivi iznos usluge procijeniti. Primjerice, ako prethodna procjena pokazuje kako je nadoknadiivi iznos usluge imovine značajno veći od njezine knjigovodstvene vrijednosti, subjekt ne treba ponovno procjenjivati nadoknadiivi iznos usluge imovine ako nisu nastali nikakvi događaji koji bi eliminirali tu razliku. Slično tome, prethodna analiza može pokazati kako nadoknadiivi iznos usluge imovine nije osjetljiv na jednu (ili više) indikacija danih u točki 27.
34. Ako postoji indikacija da bi se imovina mogla umanj iti, to može ukazivati kako se (a) preostali vijek trajanja, (b) metoda deprecijacije (amortizacije) ili (c) ostatak vrijednosti za imovinu moraju pregledati i prilagoditi u skladu s MRSJS koji je primjenjiv na imovinu, čak i ako nije priznat gubitak od umanj enja za tu imovinu.

Mjerenje nadoknadiivog iznosa usluge

35. Ovim standardom definira se nadoknadiivi iznos usluge kao viši od fer vrijednosti umanj en za troškove prodaje i njezine

vrijednosti u uporabi. Točkama 36 – 50 daje se osnova za mjerenje nadoknadivog iznosa usluge.

36. Nije uvijek potrebno odrediti i fer vrijednost imovine umanjenu za troškove prodaje i njezinu vrijednost u uporabi. Ako i jedan od ovih iznosa prelazi knjigovodstvenu vrijednost imovine, imovina nije umanjena i nije potrebno procjenjivati drugi iznos.
37. Može biti moguće odrediti fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje čak i ako se imovinom ne trguje na aktivnom tržištu. Točkom 42 dane su moguće alternativne osnove za procjenu fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje kada ne postoji aktivno tržište za imovinu. Međutim, ponekad neće biti moguće odrediti fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje jer ne postoji osnova za pouzdanu² procjenu iznosa dobivenog iz prodaje imovine u transakcijama po tržišnim uvjetima između upućenih i voljnih osoba. U ovom slučaju, subjekt može koristiti vrijednost u uporabi imovine kao njezin nadoknadiivi iznos usluge.
38. Ako ne postoji razlog vjerovati kako vrijednost u uporabi imovine značajno prelazi njezinu fer vrijednost umanjenu za troškove prodaje, fer vrijednost imovine umanjena za troškove prodaje može se koristiti kao nadoknadiivi iznos usluge. To će često biti slučaj za imovinu koja se drži radi otuđenja. To je iz razloga što će se vrijednost u uporabi imovine koja se drži za otuđenje sastojati uglavnom od neto primitaka od otuđenja. Međutim, za mnogu imovinu javnog sektora koja ne stvara novac koja se stalno drži kako bi se pružile specijalizirane usluge ili javna dobra zajednici, vrijednost u uporabi imovine je vjerojatno veća od njezine fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje.
39. U nekim slučajevima, procjene, prosjeci i računalni prečaci mogu dati razumne približne vrijednosti detaljnih izračuna prikazanih u ovom standardu za određivanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje ili vrijednosti u uporabi.

Mjerenje nadoknadivog iznosa usluge nematerijalne imovine s neodređenim vijekom trajanja

- 39A. Točkom 26A zahtjeva se da se nematerijalna imovina s neodređenim vijekom trajanja godišnje ispita za umanjnje usporedbom njezine knjigovodstvene vrijednosti s njezinim nadoknadivim iznosom usluge, bez obzira postoji li indikacija da bi se mogla umanjiti. Međutim, posljednji detaljni izračuni takvog nadoknadivog iznosa usluga urađeni u prethodnom razdoblju mogu se koristiti u ispitivanju umanjnja za imovinu u tekućem razdoblju pod uvjetom da su zadovoljeni svi slijedeći kriteriji:
 - (a) ako nematerijalna imovina ne pruža potencijal usluge iz stalnog korištenja koja je uvelike neovisna o onima iz druge imovine ili skupine imovine i stoga se ispituje za umanjnje kao dio jedinice koja stvara novac kojoj pripada, imovina i obveze koji čine tu jedinicu nisu se značajno promijenili od posljednjih izračuna nadoknadivog iznosa;
 - (b) posljednji izračuni nadoknadivog iznosa usluge doveli su do iznosa koji značajno prelazi knjigovodstvenu vrijednost imovine; i
 - (c) na temelju analize događaja koji su se dogodili i okolnosti koje su se promijenile od posljednjeg izračuna nadoknadivog iznosa usluge, vjerojatnost kako će određivanje sadašnjeg nadoknadivog iznosa usluge biti manje od knjigovodstvene vrijednosti imovine je mala.

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje

40. Najbolji dokaz fer vrijednosti imovine umanjene za troškove prodaje je cijena u obvezujućem ugovoru o prodaji u tržišnim transakcijama, prilagođena za inkrementalne troškove koji bi se mogli izravno pripisati otuđenju imovine.
41. Ako ne postoji obvezujući ugovor o prodaji, ali se imovinom trguje na aktivnom tržištu, fer vrijednost umanjena za troškove prodaje je tržišna cijena imovine umanjena za troškove otuđenja. Odgovarajuća tržišna cijena je obično trenutna cijena ponude. Kada trenutne cijene ponude nisu dostupne, cijena posljednje transakcije može dati osnovu od koje se procjenjuje fer vrijednost umanjena za troškove prodaje, pod uvjetom kako nije bilo značajnih promjena u ekonomskim okolnostima između datuma transakcije i datuma na koji se vrši procjena.
42. Ako ne postoji obvezujući ugovor o prodaji ili aktivno tržište za imovinu, fer vrijednost umanjena za troškove se temelji na najboljoj dostupnoj informaciji koja pokazuje iznos koji bi subjekt mogao dobiti, na izvještajni datum, od otuđenja imovine u tržišnoj transakciji između upućenih, voljnih osoba, nakon odbijanja troškova otuđenja. Prilikom određivanja ovog iznosa,

subjekt može razmotriti ishod posljednjih transakcija za sličnu imovinu unutar iste industrije. Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ne odražava prisilnu prodaju osim ako rukovodstvo ili upravno tijelo nije prisiljeno odmah prodati.

43. Troškovi otuđenja, osim onih koji su priznati kao obveze, odbijaju se prilikom određivanja fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje. Primjeri takvih troškova su pravni troškovi, troškovi biljega i slični transakcijski troškovi, troškovi uklanjanja imovine i izravni inkrementalni troškovi za dovođenje imovine u stanje za njezinu prodaju. Međutim, koristi raskida (kako je definirano u MRSJS 39 *Primanja zaposlenih*) i troškovi povezani s smanjenjem ili reorganiziranjem poslovanja uz otuđenje imovine, nisu izravni inkrementalni troškovi za otuđenje imovine.

Vrijednost u uporabi

44. Ovim standardom definira se vrijednost u uporabi imovine koje na stvara vrijednost kao sadašnje vrijednosti preostalog potencijala usluge imovine. Vrijednost u uporabi u ovom standardu odnosi se na vrijednost u uporabi imovine koja ne stvara novac, osim ako nije drugačije određeno. Sadašnja vrijednost preostalog potencijala usluge imovine određuje se korištenjem jednog od pristupa identificiranih u točkama 45-49, prema potrebi.

Pristup amortiziranog troška zamjene

45. Prema ovom pristupu, sadašnja vrijednost preostalog potencijala usluge imovine se određuje kao amortizirani trošak zamjene imovine. Trošak zamjene imovine je trošak zamjene bruto potencijala usluge imovine. Ovaj trošak je amortiziran kako bi prikazao imovinu u njenom uporabnom stanju. Imovina se može zamijeniti ili kroz reprodukciju (replikaciju) postojeće imovine ili kroz zamjenu bruto potencijala usluge. Amortizirani trošak zamjene se mjeri kao trošak reprodukcije ili zamjene imovine, ovisno koji je niži, umanjen za akumuliranu amortizaciju izračunati na temelju takvog troška, kako bi se pokazao već korišten ili istekao potencijal usluge imovine.
46. Trošak zamjene i trošak reprodukcije imovine se određuju na optimalnoj osnovi. Objašnjenje je da bi subjekt zamijenio ili reproducirao imovinu sličnom imovinom ako je imovina koja bi se zamijenila ili reproducirala ima previše namjena ili sredstvo prekomjernog kapaciteta. Previše namijenjena imovina sadrži značajke koje nisu potrebne za dobra ili usluge koje pruža imovina. Imovina prekomjernog kapaciteta je imovina koja ima veći kapacitet nego što je potrebno kako bi se zadovoljila potražnja za dobrima i uslugama koje imovina pruža. Određivanje troška zamjene ili troška reprodukcije imovine na optimalnoj osnovi odražava potencijal usluge tražene imovine.
47. U određenim slučajevima, pripremni ili višak kapaciteta zadržava se zbog sigurnosnih razloga. To proizlazi iz potrebe da se osigura da je adekvatan kapacitet usluge dostupan subjektu u određenim okolnostima. Primjerice, vatrogasni odjel treba imati vatrogasna vozila u pripremi kako bi se pružile usluge u hitnim slučajevima. Takav višak kapaciteta i pripremni kapacitet je dio traženog potencijala usluge imovine.

Pristup troška obnove

48. Trošak obnove je trošak obnavljanja potencijala usluge imovine na njegovu razinu prije umanjenja. Prema ovom pristupu, sadašnja vrijednost preostalog potencijala usluge imovine je određena oduzimanjem procijenjenog troška obnove od tekućeg troška zamjene preostalog potencijala usluge imovine prije umanjenja. Ovaj posljednji trošak se uobičajeno određuje kao amortizirani trošak reprodukcije ili zamjene imovine, ovisno što je niže. Točkama 45 i 47 uključuju dodatne smjernice za određivanje troška zamjene ili troška reprodukcije imovine.

Pristup jedinice usluge

49. Prema ovom pristupu, sadašnja vrijednost preostalog potencijala usluge imovine određuje se smanjenjem tekućeg troška preostalog potencijala usluge imovine prije umanjenja kako bi bilo u skladu s smanjenim brojem jedinica usluge koje se očekuju od imovine u njenom umanjenom stanju. Kao u pristupu troška obnove, tekući trošak zamjene preostalog potencijala usluge imovine prije umanjenja se obično određuje kao amortizirani trošak reprodukcije ili zamjene imovine prije umanjenja, ovisno što je niže.

Primjena pristupa

50. Izbor najprikladnijeg pristupa mjerenju vrijednosti u uporabi ovisi o dostupnosti podataka i prirodi umanjenja:
- (a) umanjenja utvrđena iz značajnih dugoročnih promjena u tehnološkom, pravnom i političkom okruženju se općenito mjere koristeći pristup amortiziranog troška zamjene ili pristup jedinice usluge, prema potrebi;
 - (b) umanjenje utvrđeno iz značajne dugoročne promjene mjere i načina uporabe, uključujući da se utvrđeni oblik prestanka ili skorog prestanka potražnje, općenito mjeri koristeći pristup amortiziranog troška zamjene ili pristup jedinica usluga, prema potrebi; i
 - (c) umanjenja utvrđena iz fizičkog oštećenja se općenito mjere koristeći pristup troška obnove ili pristup amortiziranog troška zamjene, prema potrebi.

Priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja

51. Točkama 52-57 dani su zahtjevi za priznavanje i mjerenje gubitka od umanjenja za imovinu. U ovom standardu, gubitak od umanjenja odnosi se na gubitak od umanjenja imovine koja ne stvara novac osim ako nije drugačije određeno.
52. **Ako i samo ako je nadoknadivi iznos usluge imovine manji od njezine knjigovodstvene vrijednosti, knjigovodstvena vrijednost imovine se mora smanjiti na njezin nadoknadivi iznos usluge. To smanjenje je gubitak od umanjenja.**
53. Kako je navedeno u točki 26, ovim standardom se zahtjeva od subjekta da napravi službenu procjenu nadoknadivog iznosa usluge samo ako postoji indikacija mogućeg gubitka od umanjenja. Točkama 27-33 identificiraju se ključne indikacije da je možda došlo do gubitka od umanjenja.
54. **Gubitak od umanjenja se mora priznati odmah u suficitu ili deficitu, osim ako se imovina ne vodi po revaloriziranom iznosu u skladu s drugim standardom (primjerice, u skladu s modelom revalorizacije iz MRSJS 17 i MRSJS 31). Svaki gubitak od umanjenja vrijednosti revalorizirane imovine mora se tretirati kao smanjenje uslijed revalorizacije u skladu s tim drugim standardom.**
- 54A. Gubitak od umanjenja nerevalorizirane imovine se priznaje u suficitu ili deficitu. Međutim, gubitak od umanjenja revalorizirane imovine se priznaje u revaloriziranom višku u mjeri u kojoj gubitak od umanjenja ne prelazi iznos u revalorizacijskom višku za to pojedinačno sredstvo u skladu s MRSJS 31 ili klasom imovine u skladu s MRSJS 17. Takav gubitak od umanjenja revalorizirane imovine smanjuje revalorizacijski višak za to pojedinačno sredstvo u skladu s MRSJS 31 ili klasom imovine u skladu s MRSJS 17.
55. **Kada je iznos procijenjen za gubitak od umanjenja veći od knjigovodstvene vrijednosti imovine na koju se odnosi, subjekt je dužan priznati obvezu ako i samo ako se to zahtjeva drugim MRSJS.**
56. Kada je procijenjeni gubitak od umanjenja veći od knjigovodstvene vrijednosti imovine, knjigovodstvena vrijednost imovine se smanjuje na nulu, s pripadajućim iznosom priznatim u suficitu ili deficitu. Obveza bi se priznala samo ako se to zahtjeva drugim MRSJS. Primjer je kada se namjenski izgrađena vojna instalacija više ne koristi i subjekt je zakonski obavezan ukloniti takvu instalaciju ako se ne koristi. Subjekt će možda trebati rezervirati troškove demontaže ako se to traži MRSJS 19 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*.
57. **Nakon priznavanja gubitka od umanjenja, trošak deprecijacije (amortizacije) za imovinu se mora uskladiti u budućim razdobljima kako bi se rasporedila revidirana knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za njezin ostatak vrijednosti (ako postoji), sustavno tijekom preostalog vijeka trajanja.**

Poništenje gubitka od umanjenja vrijednosti

58. Točkama 59-70 dani su zahtjevi za poništenje gubitka od umanjenja priznatog za imovinu u prethodnim razdobljima.
59. **Subjekt je dužan procijeniti na svaki izvještajni datum postoji li indikacija da gubitak od umanjenja priznat u prethodnim razdobljima za imovinu više ne postoji ili se smanjio. Ako postoji ikakva takva indikacija subjekt je dužan procijeniti nadoknadivi iznos usluge imovine.**

60. Prilikom procjene postoji li indikacija da gubitak od umanjenja priznat u prethodnim razdobljima za imovinu više ne postoji ili se smanjio, subjekt mora uzeti u obzir minimalno slijedeće indikacije:

Vanjski izvori informacija

- (a) Ponovno pojavljivanje potražnje ili potrebe za uslugama koje pruža imovina;
- (b) Značajne dugoročne promjene s povoljnim učinkom na subjekt događaju se tijekom razdoblja ili će se dogoditi u bliskoj budućnosti u tehnološkom, pravnom ili političkom okruženju u kojem subjekt posluje;

Unutarnji izvori informacija

- (c) Značajne dugoročne promjene s povoljnim učinkom na subjekt događaju se tijekom razdoblja ili se očekuje da će se dogoditi u bliskoj budućnosti u mjeri u kojoj ili načinu na koji se imovina koristi ili se očekuje koristiti. Ove promjene uključuju troškove nastale tijekom razdoblja kako bi se popravio ili poboljšao učinak imovine ili restrukturiranje poslovanja kojem imovina pripada;
- (d) Odluka o nastavku izgradnje imovine koja je prethodno zaustavljena prije nego je dovršena ili u stanju za korištenje; i
- (e) Dostupni su dokazi iz unutarnjeg izvještavanja koji ukazuju da je servisna performansa imovine bolja od očekivane, ili će biti značajno bolja.

61. Indikacije mogućeg smanjenja gubitka od umanjenja iz točke 60 većinom odražavaju indikacije mogućeg gubitka od umanjenja iz točke 27.
62. Popis iz točke 60 nije iscrpan. Subjekt može utvrditi druge indikacije za poništenje gubitka od umanjenja kojima bi se također zahtijevalo da subjekt ponovno procijeni nadoknativni iznos usluge imovine. Primjerice bilo koja od slijedećih može biti indikacija kako bi se gubitak od umanjenja mogao poništiti:
- (a) značajan rast tržišne vrijednosti imovine; ili
 - (b) značajno dugoročno povećanje potražnje ili potrebe za uslugama koje pruža imovina.
63. Obveza prekida ili restrukturiranja poslovanja u bliskoj budućnosti je indikacija za poništenje gubitka od umanjenja imovine koja pripada poslovanju, kada takva obveza čini značajno dugoročnu promjenu s povoljnim učinkom na subjekt, u mjeri i na način na koji se koristi ta imovina. Okolnosti u kojima bi takva obveza bila indikacija za poništenje gubitka od umanjenja često se odnose na slučajeve kada bi očekivani prekid ili restrukturiranje poslovanja stvorio prilike za poboljšanje iskoristivosti imovine. Primjer je rendgen koji se nedovoljno koristi u klinici kojom upravlja javna bolnica i kao rezultat restrukturiranja očekuje se da će biti prenesen na glavni odjel radiologije bolnice gdje će se značajno bolje koristiti. U takvom slučaju obveza prekida ili restrukturiranja poslovanja klinike može biti indikacija kako bi se gubitak od umanjenja priznat za imovinu u prethodnim razdobljima mogao poništiti.
64. Ako postoji indikacija kako gubitak od umanjenja priznat za imovinu možda više ne postoji ili se smanjio, to može ukazivati da (a) preostali vijek trajanja, (b) metoda deprecijacije (amortizacije) ili (c) ostatak vrijednosti može biti potrebno pregledati i uskladiti u skladu sa MRSJS primjenjivim za tu imovinu čak i ako nije poništen gubitak od umanjenja za tu imovinu.
65. **Gubitak od umanjenja priznat u prethodnim razdobljima za imovinu mora se poništiti ako i samo ako su postojale promjene u procjenama korištenim za određivanje nadoknativnog iznosa usluge od posljednjeg priznavanja gubitka od umanjenja. Ako je ovo slučaj knjigovodstvena vrijednost imovine se mora, osim kako je opisano u točki 68, povećati na njezin nadoknativni iznos usluge. To povećanje je poništenje gubitka od umanjenja.**
66. Ovim standardom zahtijeva se da subjekt napravi službenu procjenu nadoknativnog iznosa usluge samo ako postoji indikacija za poništenje gubitka od umanjenja. Točkom 60 utvrđuju se ključne indikacije da gubitak od umanjenja priznat za imovinu u prethodnim razdobljima možda više ne postoji ili se smanjio.
67. Poništenje gubitka od umanjenja odražava povećanje procijenjenog nadoknativnog iznosa usluge imovine ili iz uporabe ili iz prodaje, od datuma kada je subjekt posljednjim put priznao gubitak od umanjenja za tu imovinu. Točkom 77 zahtijeva se da

subjekt utvrdi promjenu u procjenama koja uzrokuje povećanje nadoknadivog iznosa usluge. Primjeri promjena u procjenama uključuju:

- (a) promjenu osnove za nadoknadiivi iznos usluge (tj. temelji li se nadoknadiivi iznos usluge na fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje ili na vrijednost u uporabi);
- (b) ako je nadoknadiivi iznos usluge temeljen na vrijednosti u uporabi, promjenu procjene komponenti vrijednosti u uporabi; ili
- (c) ako je nadoknadiivi iznos usluge temeljen na fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje promjenu procjene komponenti fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje.

- 68. Povećana knjigovodstvena vrijednost imovine koja se može pripisati poništenju gubitka od umanjenja ne smije prelaziti knjigovodstvenu vrijednost koja bi se utvrdila (bez deprecijacije ili amortizacije) da se gubitak od umanjenja nije priznao za imovinu u prethodnim razdobljima.**
- 69. Poništenje gubitka od umanjenja za imovinu mora se odmah priznati u suficitu ili deficitu osim ako se imovina ne vodi po revaloriziranoj vrijednosti u skladu sa drugim standardom (primjerice, po modelu revalorizacije iz MRSJS 17 i MRSJS 13). Svako poništenje gubitka od umanjenja revalorizirane imovine mora se tretirati kao povećanje revalorizacije u skladu s tim drugim standardom.**
- 69A. Poništenje gubitka od umanjenja revalorizirane imovine se priznaje izravno u revalorizacijsku rezervu i povećava revalorizacijski višak za tu pojedinačnu imovinu u skladu s MRSJS 31 ili za klasu imovine u skladu sa MRSJS 17. Međutim u mjeri u kojoj je gubitak od umanjenja iste pojedinačne revalorizirane imovine ili klase revalorizirane imovine prethodno priznat u suficitu ili deficitu, poništenje tog gubitka od umanjenja se također priznaje u suficitu ili deficitu u skladu s MRSJS 31 ili MRSJS 17.
- 70. Nakon priznavanja poništenja gubitka od umanjenja, trošak deprecijacije (amortizacije) za imovinu se mora uskladiti u budućim razdobljima kako bi se sustavno rasporedila revidirana knjigovodstvena vrijednost imovine umanjena za njezin ostatak vrijednosti (ako postoji) tijekom njenog preostalog vijeka trajanja.**

Prenamjena imovine

- 71. Prenamjena imovine iz imovine koja stvara novac u imovinu koja ne stvara novac ili iz imovine koja ne stvara novac u imovinu koja stvara novac dogoditi će se samo kada postoji jasan dokaz da je takva prenamjena primjerena. Prenamjena sama po sebi nužno ne mora pokrenuti ispitivanje umanjenja ili poništenje gubitka od umanjenja. Umjesto toga, indikacija za ispitivanje umanjenja ili poništenje gubitka od umanjenja nastaje minimalno iz navedenih indikacija primjenjivih na imovinu nakon prenamjene.**
- 72. Postoje okolnosti u kojima subjekti javnog sektora mogu odlučiti kako je primjereno prenamijeniti imovinu koja ne stvara novac u imovinu koja stvara novac. Primjerice postrojenje za pročišćavanje otpadnih voda je primarno izgrađeno za pročišćavanje industrijskih otpadnih voda iz socijalnih stambenih jedinica, što se ne naplaćuje. Socijalna stambena jedinica je uništena i lokacija će se urediti za industrijske i maloprodajne potrebe. Namjera je da će se u budućnosti postrojenje koristiti za pročišćenje industrijskih opasnih voda po komercijalnim cijenama. U svjetlu ove odluke subjekt javnog sektora odlučuje prenamijeniti postrojenje za pročišćavanje otpadnih voda u imovinu koja stvara novac.

Objavljivanje

- 72A. **Subjekt je dužan objaviti kriterije koje je razvio za razlikovanje imovine koja ne stvara novac od imovine koja stvara novac.**
- 73. Subjekt je dužan objaviti slijedeće za svaku klasu imovine:**
 - (a) iznos gubitaka od umanjenja priznatih u suficitu ili deficitu tijekom razdoblja i stavku(e) izvještaja o financijskoj uspješnosti u koji su ovi gubici od umanjenja uključeni; i
 - (b) iznos poništenja gubitaka od umanjenja priznatih u suficitu ili deficitu tijekom razdoblja i stavku(e) izvještaja o

financijskoj uspješnosti u koji su ovi gubici od umanjenja poništeni;

- (c) iznos gubitaka od umanjenja revalorizirane imovine priznate izravno u revalorizacijskom višku tijekom razdoblja; i
- (d) iznos poništenja gubitaka od umanjenja revalorizirane imovine priznate direktno u revalorizacijskom višku tijekom razdoblja.

73A. [Izbrisano]

74. Klasa imovine je grupa imovine slične prirode i uporabe u poslovanju subjekta.

75. Informacije koje se zahtijevaju točkom 73 mogu se prezentirati s drugim informacijama objavljenim za klasu imovine. Primjerice, informacije mogu biti uključene u usklađenje knjigovodstvene vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme na početku i na kraju razdoblja kako se zahtijeva MRSJS 17.

76. Subjekt koji prikazuje informacije o segmentu u skladu sa MRSJS 18 *Izještavanje po segmentima* dužan je objaviti slijedeće za svaki segment o kojem izvještava:

- (a) iznos gubitaka od umanjenja priznatih u suficitu ili deficitu tijekom razdoblja; i
- (b) iznos poništenja gubitaka od umanjenja priznatih u suficitu ili deficitu tijekom razdoblja.

77. Subjekt je dužan objaviti slijedeće za svaki značajni gubitak od umanjenja priznat ili poništen tijekom razdoblja:

- (a) događaje i okolnosti koji su doveli do priznavanja ili poništenja gubitka od umanjenja;
- (b) iznos gubitka od umanjenja priznat ili poništen;
- (c) prirodu imovine;
- (d) segment kojem imovina pripada, ako subjekt izvještava informacije po segmentu u skladu s MRSJS 18;
- (e) je li nadoknadivi iznos usluge imovine njezina fer vrijednost umanjena za troškove prodaje ili vrijednost u uporabi;
- (f) ako je nadoknadivi iznos usluge fer vrijednost umanjena za troškove prodaje osnova korištena za određivanje fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje (kao što je da li je fer vrijednost određena upućivanjem na aktivno tržište); i
- (g) ako je nadoknadivi iznos usluge vrijednost u uporabi pristup korišten za određivanje vrijednosti u uporabi.

78. Subjekt je dužan objaviti slijedeće informacije za ukupne gubitke od umanjenja i ukupna poništenja gubitaka od umanjenja priznate tijekom razdoblja za koje se informacija objavljuje u skladu sa točkom 77:

- (a) glavne klase imovine obuhvaćene gubicima od umanjenja (i glavne klase imovine obuhvaćene poništenjem gubitaka umanjenja); i
- (b) glavne događaje i okolnosti koji su doveli do priznanja ovih gubitaka od umanjenja i poništenja gubitaka od umanjenja.

79. Subjekta se potiče da objavi ključne pretpostavke korištene za određivanje nadoknadivog iznosa usluge imovine tijekom razdoblja.

Prijelazne odredbe

80. [Izbrisano]

80A. **Izmjena i dopuna točke 27 mora se primijeniti prospektivno od datuma njegove primjene.**

81. [Izbrisano]

- 81A. Točke 2, 54, 69 i 73 su izmijenjene, točke 7 i 11 su izbrisane a točke 54A i 69A su dodate *Umanjenjem revalorizirane imovine* (izmjene i dopune MRSJS 21 i 26) u srpnju 2016. godine. Ove izmjene i dopune moraju se primijeniti prospektivno od datuma njihove primjene.

Datum stupanja na snagu

82. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2006. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2006. dužan je objaviti tu činjenicu.
- 82A. IPSAS 31 je izmijenio točke 2 i 7, i dodao točke 26A, 26B i 39A. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. travnja 2011. Ako subjekt primjenjuje MRSJS 31 za razdoblje koje počinje prije 1. travnja 2011. ove izmjene se također moraju primijeniti za to ranije razdoblje.
- 82B. Točka 27 izmijenjena je *Poboljšanjima MRSJS 2011* izdanim u listopadu 2011. Subjekt je dužan primijeniti tu izmjenу za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2013. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenу za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2013. dužan je objaviti tu činjenicu.
- 82C. Točke 80, 81 i 83 izmijenjene su MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MRSJS)* izdanim u siječnju 2015. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2017. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje MRSJS 33 za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2017. dužan je također primijeniti izmjene za to ranije razdoblje.
- 82D. MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji* i MRSJS 37 *Zajednički aranžmani* izdani u siječnju 2015. izmijenili su točku 13. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene kada primjenjuje MRSJS 35 i MRSJS 37.
- 82E. Točke 3, 4, i 15 su izbrisane a točke 6, 20 i 21 su izmijenjene *Primjenjivošću MRSJS* izdanim u travnju 2016. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2018. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2018. dužan je objaviti tu činjenicu.
- 82F. *Umanjenjem revalorizirane imovine* (izmjene MRSJS 21 i 26) izmijenjene su točke 2, 54, 69 i 73, izbrisane su točke 7 i 11 te su dodane točke 54A, 69A i 81A. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2018. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2018. dužan je objaviti tu činjenicu.
- 82G. Točka 43 izmijenjena je MRSJS 39 *Primanja zaposlenih* izdanim u srpnju 2016. Subjekt je dužan primijeniti ovu izmjenу za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2018. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenу za razdoblje koje počinje 1. siječnja 2018. dužan je objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 39 u isto vrijeme.
- 82H. Točka 14 je izmijenjena a točka 20A je dodana MRSJS 40 *Kombinacije iz javnog sektora* izdanim u siječnju 2017. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2019. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2019. dužan je objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 40 u isto vrijeme.
- 82I. Točke 2, 9 i 13 izmijenjene su MRSJS 41 izdanim u kolovozu 2018. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2023. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2023. dužan je objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 41 u isto vrijeme.
- 82J. Točke 54A i 69A su izmijenjene *Poboljšanjima MRSJS 2019*. izdanim u siječnju 2020. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2021. Dopusštena je ranija primjena.
83. Kada subjekt primjenjuje MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi kako je definirano u MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MRSJS)* za potrebe financijskog izvještavanja nakon datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje

subjekta koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon usvajanja MRSJS.

Osnova za zaključivanja

Ova Osnova za zaključivanja prati ali nije sastavni dio MRSJS 21.

Uvod

- BC1. Program usklađivanja MSFI-ja IPSASB-a je važan element programa rada IPSASB-a. Politika IPSASB-a je uskladiti MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi s MSFI-jevima koje je izdao IASB gdje je primjenjivo za subjekte javnog sektora.
- BC2. MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi temelje se na MSFI-jevima koje je izdao IASB u mjeri u kojoj se zahtjevi ovog standarda mogu primijeniti na javni sektor. Zahtjevi ovog standarda razvijeni su u skladu s tom politikom. MRS-om 36 zahtjeva se od subjekata da odrede nadoknadiivi iznos imovine ako postoji indikacija da je imovina umanjena. Nadoknadiivi iznos imovine se definira kao veći od vrijednosti u uporabi i fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje imovine. Ovaj standard uključuje sličnu definiciju.
- BC3. MRS 36 primjenjuje se na imovinu koja stvara novac i jedinice koje stvaraju novac, dok se ovaj standard primjenjuje na pojedinačnu imovinu koja stvara novac. Ovo rezultira nizom razlika između ova dva standarda. Glavne razlike su:
- (a) metoda mjerenja vrijednosti u uporabi imovine koja ne stvara novac prema ovom standardu je različita od one koja se primjenjuje na imovinu koja stvara novac prema MRS 36;
 - (b) ovim standardom se ne zahtjeva od subjekata da primjeni ispitivanje umanjnja na nekretnine, postrojenja i opremu koji se vode po revaloriziranim iznosima; i
 - (c) ovaj standard ne uključuje smanjenje vrijednosti tržišne vrijednosti značajno veće nego što bi se očekivalo kao rezultat proteka vremena ili normalnog korištenja kao minimalne indikacije za umanjnje. Ova indikacija je uključena kao dodatna indikacija da bi umanjnje moglo postojati.

IPSAB-ovi razlozi za ovakva odstupanja od zahtjeva MRS-a 36 objašnjena su u točkama ispod.

- BC4. U Pozivu za komentare (ITC) *Umanjenje imovine* izdanom 2000. predložen je pristup za računovodstvenu evidenciju umanjnja imovine subjekata javnog sektora koji su primjenjivali MRS 36 u mjeri u kojoj je bilo primjereno. ED 23 *Umanjenje imovine* razvijen je nakon razmatranja odgovora na ITC i izdan 2003. Ovaj standard je razvijen nakon razmatranja odgovora na ED 23.

Imovina koja stvara novac

- BC5. MRS-om 36 zahtjeva se od subjekta da odredi vrijednost u uporabi kao sadašnju vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova koji se očekuju da će proizaći (a) iz nastavka korištenja imovine ili jedinice koja stvara novac i (b) iz njezinog otuđenja na kraju njezinog vijeka trajanja. Potencijal usluge imovine koja stvara novac se odražava njezinom sposobnošću da stvori buduće novčane tokove. MRSJS 26 se temelji na MRS 36. Zahtjevi MRSJS 26 primjenjivi su na imovinu koja stvara novac koju drže subjekti javnog sektora. Ovim standardom zahtjeva se da subjekti primjenjuju MRSJS 26 za računovodstvenu evidenciju umanjnja imovine koja stvara novac u javnom sektoru.
- BC5A. MRSJS 40 *Kombinacije iz javnog sektora* izdan je u siječnju 2017. MRSJS 40 uključuje zahtjeve za priznavanje i mjerenje goodwill-a. Prilikom razvijanja MRSJS 40 IPSASB razmatrao je zahtjeve za umanjnje goodwill-a. IPSASB je naveo kako se goodwill-om ne stvaraju ekonomske koristi neovisno od druge imovine i stoga se procjenjuje za umanjnje kao dio skupine imovine. Goodwill se može mjeriti samo prema novčanim tokovima, bilo pozitivnim novčanim tokovima ili smanjenjem neto novčanih odljeva. IPSASB također je naveo kako se MRSJS 21 bavi samo umanjnjem pojedinačne imovine i procjenom umanjnja prema sadašnjoj vrijednosti preostalog potencijala usluge imovine. IPSASB je stoga zaključio kako ne bi bilo primjereno primijeniti MRSJS 21 na umanjnje vrijednosti goodwill-a. IPSASB je zaključio kako bi se, za potrebe umanjnja, goodwill trebao smatrati imovinom koja stvara novac bez obzira je li poslovanje na koje se odnosi poslovanje koje stvara novac. IPSASB se složio da se uključe dodatne smjernice u MRSJS 21 i MRSJS 26 da bi se goodwill trebao smatrati imovinom koja stvara novac za potrebe umanjnja.

Imovina koja ne stvara novac

- BC6. Prilikom razmatranja načela koja podupiru koncept vrijednosti u uporabi primjenjiv na imovinu koja ne stvara novac, IPSASB se složio kako bi se vrijednost u uporabi imovine koja ne stvara novac trebala mjeriti prema sadašnjoj vrijednosti preostalog potencijala usluge imovine. Ovo ponavlja pristup usvojen MRS-om 36.

Određivanje vrijednosti u uporabi

- BC7. Određivanju vrijednosti u uporabi (sadašnja vrijednost preostalog potencijala usluge) imovine koja ne stvara novac može se pristupiti na brojne načine. Jedan pristup koji ponavlja MRS 36 uključuje procjenu i diskontiranje novčanih priljeva koji bi nastali da je subjekt prodao svoje usluge ili druge outpute na tržištu. Međutim, IPSASB je stajališta kako je malo vjerojatno da bi se ovaj pristup mogao koristiti u praksi zbog kompleksnosti u vezi određivanja odgovarajućih cijena po kojima se vrednuje ova usluga ili druge jedinice outputa i procjenjivanja odgovarajuće diskontne stope.
- BC8. Drugi pristupi odražavaju implicitno određivanje vrijednosti u uporabi. S obzirom na ovo, IPSASB je razmatrao pristup tržišne vrijednosti i pristupe kojima se mjeri amortizirani trošak zamjene i uključuju razmatranja troška zamjene i jedinica usluge.

Pristup tržišne vrijednosti

- BC9. Prema ovom pristupu kada postoji aktivno tržište za imovinu vrijednost u uporabi imovine koja ne stvara novac se mjeri prema vidljivoj tržišnoj vrijednosti imovine. Kada aktivno tržište za imovinu nije dostupno, subjekt koristi najbolji dostupan tržišni dokaz cijene po kojoj bi se imovina mogla razmijeniti između upućenih, voljnih osoba u tržišnim transakcijama, imajući na umu najveću i najbolju uporabu imovine za koju bi tržišni sudionici bili spremni platiti u prevladavajućim okolnostima. IPSASB je naveo kako je korištenje vidljive tržišne vrijednosti kao zamjene za vrijednost u uporabi bilo suvišno budući da se tržišna vrijednost razlikuje od fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje (drugi dio procjene nadoknadivog iznosa usluge) imovine samo za iznos troškova otuđenja. Stoga bi se tržišna vrijednost učinkovito mogla obuhvatiti fer vrijednošću umanjenoj za troškove prodaje.

Pristup amortiziranog troška zamjene

- BC10. Prema ovom pristupu, vrijednost u uporabi imovine je određena kao najniži trošak po kojem bi se bruto potencijal usluge utjelovljen u imovini mogao dobiti u normalnom tijeku poslovanja, umanjen za vrijednost već potrošenog potencijala usluge. Ovim pristupom pretpostavlja se kako subjekt mijenja preostali potencijal usluge imovine ako ga je lišen. Imovina se može zamijeniti ili reprodukcijom (kao specijalizirana imovina) ili zamjenom bruto potencijala usluge. Stoga se vrijednost u uporabi mjeri kao trošak reprodukcije ili zamjene, ovisno koji je niži, umanjen za akumuliranu amortizaciju izračunanu na temelju takvog troška kako bi odražavala već potrošen ili istekao potencijal usluge imovine.

Pristup troška obnove

- BC11. Ovaj pristup se obično koristi kada gubici od umanjenja nastaju iz oštećenja. Prema ovom pristupu vrijednost u uporabi imovine je određena oduzimanjem procijenjenog troška obnove imovine od amortiziranog troška zamjene ili troška reprodukcije imovine prije umanjenja.

Pristup jedinica usluge

- BC12. Ovim pristupom određuje se vrijednost u uporabi imovine, smanjenjem amortiziranog troška zamjene ili troška reprodukcije imovine prije umanjenja kako bi se uskladio s smanjenim brojem jedinica usluge koji se očekuje od imovine u umanjenom stanju.

Usvojeni pristupi

- BC13. IPSASB se složio kako će se vrijednost u uporabi imovine koja ne stvara novac mjeriti koristeći gore navedene pristupe amortiziranog troška zamjene, troška obnove ili pristup jedinica usluge prema potrebi.

Druga imovina

- BC14. MRSJS 21 sadrži specifične zahtjeve za ispitivanje nematerijalne imovine za umanj enje i za priznavanje i mjerenje gubitaka od umanjenja vezanih uz nematerijalnu imovinu. Ovi zahtjevi nadopunjuju zahtjeve MRSJS 31 *Nematerijalna imovina*. Nematerijalna imovina koja ne stvara novac mjerena po trošku je uključena u obuhvat ovog standarda i treba se ispitati za umanj enje u skladu sa zahtjevima ovog standarda.

Skupina imovine i korporativna imovina

- BC15. Prema MRS-u 36 kada nije moguće odrediti nadoknadi vi iznos za pojedinačnu imovinu, onda će se odrediti nadoknadi vi iznos za jedinicu imovine koja stvara novac (CGU). CGU je najmanja skupina imovine koja se može odrediti (a) koja stvara novčane priljeve od stalne uporabe i (b) koja je uveliko neovisna o novčanim priljevima od druge imovine ili skupine imovine. IPSASB je razmatrao koncept jedinice koja stvara uslugu u kontekstu koji ne stvara novac. Naveo je kako se zahtjevi iz ovog standarda primjenjuju na pojedinačnu imovinu, primjena takvog koncepta po analogiji s CGU konceptom u MRS-u 36 je nepotrebna, jer je moguće identificirati potencijal usluge pojedinačne imovine. Nadalje, njegovo usvajanje bi uvelo neopravdane složenosti u računovodstvenu evidenciju umanjenja imovine koja ne stvara novac.
- BC16. Prema MRS-u 36 imovina koja nije goodwill koja doprinosi budućim novčanim tokovima dvije ili više CGU se smatra korporativnom imovinom. U takvom kontekstu koji stvara novac, zato što korporativna imovina ne stvara odvojene novčane priljeve, umanjenjem korporativne imovine se bavi kao dijelom umanjenja jedinice koja stvara novac kojoj korporativna imovina pripada. IPSASB je nadalje primijetio da je takva imovina često sastavni dio funkcije pružanja usluge i njenim umanjenjem se treba baviti kao i za svaku drugu imovinu subjekta koja ne stvara novac.

Nekretnina, postrojenja i oprema i nematerijalna imovina

- BC17. U vrijeme kada je ovaj standard odobren u prosincu 2004. nije se zahtijevala primjena ispitivanja umanjenja za imovinu koja ne stvara novac koja se vodi po revaloriziranim iznosima prema modelu revalorizacije iz MRSJS 17 i MRSJS 31. IPSASB je bio stajališta kako bi se prema modelu revalorizacije iz MRSJS 17 i MRSJS 31 imovina revalorizirala dovoljno redovito da osigura da se vodi po iznosu koji nije značajno različit od njezine fer vrijednosti na datum izvještavanja te bi se svako umanj enje uzelo u obzir prilikom procjene. Stoga bi svaka razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i njezine fer vrijednosti umanj ene za troškove prodaje bili troškovi otuđenja. IPSASB je bio stajališta kako u većini slučajeva oni ne bi bili značajni i s praktičnog gledišta nije bilo potrebno mjeriti nadoknadi vi iznos usluge imovine i priznati gubitak od umanjenja za troškove otuđenja imovine koja ne stvara novac.
- BC18. Suprotno ovom standardu MRS-om 36 zahtijeva se da subjekti ispituju revaloriziranu imovinu za umanj enje nakon što je revalorizirana. Objašnjenje za ovu razliku objašnjeno je s obzirom na faktore dane u točkama BC19 i BC20 dolje ispod.
- BC19. Prvo, postoje različite metode određivanja nadoknadi vog iznosa usluge prema ovom standardu i određivanja nadoknadi vog iznosa prema MRS-u 36. Nadoknadi vi iznos usluge se u ovom standardu definira kao veća od fer vrijednosti umanj ene za troškove prodaje imovine koja ne stvara novac i njezine vrijednosti u uporabi. Prema ovom standardu subjekt određuje vrijednost u uporabi imovine određivanjem tekućeg troška zamjene preostalog potencijala usluge imovine. Tekući trošak zamjene preostalog potencijala usluge imovine se određuje koristeći pristup amortiziranog troška zamjene i pristupe opisane kao pristup troška obnove i pristup jedinica usluge. Ovi pristupi se također mogu primijeniti za mjerenje fer vrijednosti prema MRSJS 17 i MRSJS 31 i stoga je vrijednost u uporabi mjera fer vrijednosti. Nadoknadi vi iznos je definiran u MRS-u 36 kao veća od fer vrijednosti imovine umanj ene za troškove prodaje i njezine vrijednosti u uporabi. Vrijednost u uporabi prema MRS-u 36 je određena koristeći sadašnju vrijednost novčanih tokova koji se očekuju nastati iz kontinuirane uporabe imovine i njezinog eventualnog otuđenja. U MRS-u 36 se navodi kako se vrijednost u uporabi može razlikovati od fer vrijednosti imovine.
- BC20. Drugo, zahtjev prema MRS-u 36 za kombiniranje imovine koja ne stvara novac s onom koja stvara novac kako bi se stvorila jedinica koja stvara novac, nije ponovljen u ovom standardu. Prema MRS-u 36, kada imovina ne stvara novčane priljeve kombinira se s drugom imovinom kako bi se stvorila jedinica koja stvara novac čija se vrijednost u uporabi onda mjeri. Zbroj fer vrijednosti imovine koja čini jedinicu koja stvara novac može se razlikovati od vrijednost u uporabi jedinice koja stvara novac.

Umanjenje revalorizirane imovine (Izmjene i dopune MRSJS 21 i MRSJS 26)

- BC20A. Kao posljedica zahtjeva iz jurisdikcija koje primjenjuju MRSJS, 2015. IPSASB revidirao je izvornu odluku da isključi revalorizirane nekretnine, postrojenja i opremu i nematerijalnu imovinu iz obuhvata MRSJS 21.
- BC20B. IPSASB je smatrao kako je objašnjenje u točkama BC19 i BC20 za različite zahtjeve iz MRSJS 21 i MRS 36 i dalje ispravno. IPSASB je priznao stajalište kako bi se umanjenja trebala uzeti u obzir kada se provodi revalorizacija imovine kako bi se osiguralo da se njezine knjigovodstvene vrijednosti ne razlikuju značajno od fer vrijednosti kako se zahtijeva točkom 44 MRSJS 17 i točkom 74 MRSJS 31.
- BC20C. IPSASB je također priznao kako je nejasno jesu li gubici od umanjenja i poništenja gubitaka od umanjenja revalorizacije s obzirom da se računovodstveno evidentiraju na sličan način. Točkama 51 MRSJS 17 zahtijeva se da se cijela klasa imovine revalorizira ako se stavka nekretnina, postrojenja i opreme koja pripada toj klasi revalorizira. Stoga ako se gubici od umanjenja i poništenja gubitaka od umanjenja interpretiraju kao revalorizacije posljedice su štetne. IPSASB je smatrao kako bi to trebalo riješiti nejasnoće.
- BC20D. IPSASB je također smatrao kako je važno da se korisnicima pruže kvantitativne i kvalitativne informacije o umanjenjima specificirani u točkama 77 i 78 MRSJS 21.
- BC20E. Cilj IPSASB-a za razjašnjavanje nejasnoća bio je osigurati kako gubici od umanjenja i poništenja gubitaka od umanjenja revalorizirane imovine nisu tražili da subjekt revalorizira cijelu klasu imovine kojoj ta stavka pripada kako bi se priznao gubitak od umanjenja s obzirom na tu stavku.
- BC20F. Iako uključivanje nekretnina, postrojenja i opreme i nematerijalne imovine koje se mjere po revaloriziranim iznosima u obuhvat MRSJS 21 znači kako se od subjekta zahtijeva da godišnje procijeni postoji li indikacija da bi se imovina mogla umanjiti, vjerojatno je kako će subjekt biti svjestan svih indikatora umanjenja. IPSASB je stoga zaključio kako uključivanje nekretnina, postrojenja i opreme i nematerijalne imovine koji se mjere po revaloriziranim iznosima u obuhvat MRSJS 21 neće biti u potpunosti štetno za one koji pripremaju financijske izvještaje.
- BC20G. Kao rezultat ovih razmatranja IPSASB je odobrio ED 57 *Umanjenje revalorizirane imovine* u rujnu 2015. i objavio ED u sljedećem mjesecu.

Odgovori na ED 57

- BC20H. Većina ispitanika iz ED 57 podržala je prijedloge i objašnjenje IPSASB-a. IPSASB je razmatrao prijedlog kako bi se razjašnjenje da gubici od umanjenja i poništenja gubitaka od umanjenja revalorizirane imovine ne zahtijevaju da subjekt revalorizira cijelu klasu imovine kojoj ta stavka pripada moglo ekonomičnije postići jednostavnom izjavom u MRSJS 17.
- BC20I. IPSASB je priznao ovakvo stajalište ali ga je smatrao neprimjerenim iz dva razloga. Prvo, takav pristup ne naglašava dovoljno različite metode određivanja vrijednosti u uporabi za imovinu koja ne stvara novac kada se procjenjuje nadoknadiivi iznos usluge imovine. Takve metode su pristup amortiziranog troška zamjene, pristup troška obnove i pristup jedinica usluge. Drugo, ovim pristupom ne daju se informacije potrebne za odgovornost i odlučivanje korisnika, a koje su dane objavljivanjem u MRSJS 21 i MRSJS 26. IPSASB je stoga odlučio provesti prijedloge u ED 57 u konačnoj objavi.

BC20J. Nakon što su dani komentari ispitanika na ED IPSASB je ponovno procijenio tvrdnje u Osnovi za zaključivanje u ED 57 kako su umanjenja konceptualno različita od smanjenja revalorizacije. Zato što i umanjenja i revalorizirana smanjenja uključuju smanjenje potencijala usluge ili sposobnosti stvaranja ekonomskih koristi, IPSASB je zaključio kako su oni konceptualno isti. Međutim postoje praktične razlike. Umanjenja su događaji koji utječu na pojedinačnu imovinu ili skupine imovine, a ne na rezultat periodičnih revalorizacija. Ova praktična razlika se odražava u izjavi u točkama 51A MRSJS 17 kako „gubici od umanjenja i poništenje gubitaka od umanjenja imovine prema MRSJS 21 i MRSJS 26 *Umanjenje imovine koja stvara novac* ne dovode nužno do potrebe da se revalorizira klasa imovine kojoj to sredstvo ili skupina imovine pripada“.

Umanjenje imovine koja ne stvara novac koju drže poslovna državna poduzeća (GBEs)

BC21. Kada je ovaj standard usvojen njime se zahtijevalo da se umanjenja sve imovine koju drže [GBEs] (pojam u uglatim zgradama se više ne koristi nakon izdavanja *Primjenjivosti MRSJS* u travnju 2016.) računovodstveno evidentiraju prema MRS-u 36. Kada je ovaj standard izdan GBEs su bila profitno orijentirani subjekti i imovina koju su koristili bila je prvenstveno imovina koja stvara novac. Kada je ovaj standard izdan *Predgovorom Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* jasno se navelo kako su GBEs profitno orijentirani subjekti te se moraju uskladiti s MSFI i MRS. Kada je ovaj standard izdan u pojedinačnim MRSJS se eksplicitno navelo kako se MSFI-jevi primjenjuju na GBEs. Na osnovu toga primjereno se očekivalo da se imovina koja ne stvara novac grupira s imovinom koja stvara novac od GBEs kako bi se stvorila jedinica koja stvara novac koja će se ispitati za umanjenje u skladu sa MRS-om 36.

Indikacije umanjenja – promjene tržišne vrijednosti

BC22. MRS 36 uključuje kao minimalnu indicaciju umanjenja da je tržišna vrijednost imovine značajno opala više nego što bi se očekivalo kao rezultat protoka vremena ili uobičajene uporabe. IPSASB je uključio ovo kao dodatnu indicaciju umanjenja ali ne kao minimalnu indicaciju umanjenja. IPSASB je stajališta kako ove promjene tržišne vrijednosti ne ukazuju nužno da je imovina koja ne stvara novac umanjena. To je zato jer se imovina koja ne stvara novac drži iz razloga koji nisu stvaranje komercijalnog povrata i stoga promjena tržišne vrijednosti možda neće odraziti promjenu iznosa usluge koju će subjekt nadoknaditi nastavkom korištenja imovine.

Poništenje umanjenja

BC23. Točka 60(a) uključuje oživljavanje potražnje ili potrebe za uslugama koje pruža imovina kao minimalnu indicaciju poništenja umanjenja, dok točka 62(b) uključuje značajno dugoročno povećanje potražnje ili potrebe za uslugama koje pruža imovina kao dodatnu indicaciju mogućeg poništenja umanjenja. Izražavanje u ove dvije indicacije je slično, međutim one se mogu međusobno razlikovati jer se točka 60(a) odnosi na oživljavanje potražnje koja je pala i dovela do priznavanja gubitka od umanjenja. Točka 62(b) odnosi se na novu potražnju i može biti nepovezan s razlogom iz kojeg je gubitak od umanjenja priznat s obzirom na tu imovinu.

BC24. Točka 62(a) uključuje značajan rast tržišne vrijednosti imovine kao dodatne indicacije poništenja umanjenja. Ovo ne odražava indicaciju umanjenja iz točke 29(a) kojim se zahtijeva da pad tržišne vrijednosti bude značajno veći nego što bi se očekivalo kao rezultat protoka vremena i uobičajene uporabe. Ova razlika znači kako povećanje tržišne vrijednosti može biti očekivano ili neočekivano.

BC25. Točka 27(c) uključuje „dostupan je dokaz fizičkog oštećenja imovine“ kao minimalnu indicaciju umanjenja. Točka 60 ne uključuje indicaciju poništenja umanjenja koja odražava ovu indicaciju umanjenja. IPSASB nije uključio popravak imovine kao indicaciju poništenja jer MRSJS 17 zahtijeva da subjekti dodaju naknadni rashod knjigovodstvenoj vrijednosti stavke nekretnine, postrojenja i imovine kada je vjerojatno kako će buduće ekonomske koristi ili potencijal usluge tijekom ukupnog vijeka imovine, koji premašuju posljednji procijenjeni standard učinka postojeće imovine, pritijecati subjektu. Ovaj zahtjev se također primjenjuje na ulaganje u nekretnine koje se mjeri koristeći model troška iz MRSJS 16. IPSASB je stajališta kako se ovim zahtjevima negira potreba za indicaciju poništenja umanjenja koja odražava fizičko oštećenje kao indicaciju umanjenja. IPSASB je također naveo kako obnova ili popravak oštećenja ne obuhvaća promjenu procjene nadoknativog iznosa usluge imovine nakon umanjenja kako je određeno točkom 65 ovog MRSJS.

Revizija MRSJS 21 kao rezultat *Primjenjivosti MRSJS* IPSASB-a izdanog u travnju 2016.

BC26. IPSASB je izdao *Primjenjivost MRSJS* u travnju 2016. Ova objava mijenja reference u svim MRSJS kako slijedi:

- (a) izostavlja se standardni stavak o primjenjivosti MRSJS na “subjekte javnog sektora osim državnih poslovnih poduzeća” iz obuhvata svakog standarda;
- (b) zamjenjuje se pojam “državno poslovno poduzeće” pojmom “komercijalni subjekti javnog sektora” gdje je prikladno; i
- (c) mijenja se točka 10 *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima javnog sektora* dajući pozitivan opis subjekta javnog sektora za koje su kreirani MRSJS.

Razlozi za ove promjene dani su u Osnovi za zaključivanja MRSJS 1.

Revizija MRSJS 21 kao rezultat *Poboljšanja MRSJS 2019.*

BC27. Uputa na „klasu imovine“ u točkama 54A i 69A stvara dojam kako su se smjernice primjenjivale samo na revaloriziranu imovinu iz obuhvata MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*. Dionici su izrazili zabrinutost kako je revalorizirana nematerijalna imovina isključena iz njegove primjene. Na osnovu toga IPSASB se složio razjasniti kako se točke primjenjuju na pojedinačnu imovinu iz obuhvata MRSJS 31 i klasu imovine iz obuhvata MRSJS 17.

Smjernice za primjenu

Ove smjernice prate ali nisu dio MRSJS 21.

Indikacije umanjenja (točka 27)

Vanjski izvori informacija

(a) Prestanak ili skori prestanak potražnje ili potrebe za uslugama koje pruža imovina

IG1. Imovina i dalje zadržava isti potencijal usluge ali je potražnja za tom uslugom prestala ili skoro prestala. Primjeri imovine umanjene na ovaj način uključuju:

- (a) školu zatvorenu zbog nedostatka potražnje za školskim uslugama, koja nastaje preseljenjem stanovništva u druga područja. Ne predviđa se kako će se ovaj demografski trend koji utječe na potražnju za školskim uslugama preokrenuti u bliskoj budućnosti;
- (b) škola napravljena za 1.500 učenika trenutno ima upisanih 150 učenika – škola se ne može zatvoriti jer je najbliža alternativna škola udaljena 100 kilometara. Subjekt ne predviđa povećanje upisa. U vrijeme osnivanja upis je bio 1.400 učenika – subjekt je mogao steći značajno manju zgradu da je predvidio budući upis na 150 učenika. Subjekt je odlučio kako je potražnja skoro prestala i da bi se nadoknadivi iznos usluge škole trebao usporediti s njezinom knjigovodstvenom vrijednosti;
- (c) željeznička linija je zatvorena zbog nedostatka pokroviteljstva (primjerice stanovništvo u ruralnom području se značajno preselilo u grad zbog niza godina suše i oni koji su ostali koriste jeftiniju autobusnu uslugu); i
- (d) stadion čiji glavni korisnik ne obnavlja svoj ugovor o zakupu zbog čega se očekuje da će se objekt zatvoriti.

(b) Značajne dugoročne promjene sa štetnim učinkom na subjekt u tehnološkom, pravnom ili političkom okruženju u kojem subjekt djeluje.

Tehnološko okruženje

IG2. Uslužna korisnost imovine može se smanjiti ako je tehnologija napredovala da se proizvedu alternative kojima se pruža bolja ili učinkovitija usluga. Primjeri imovine umanjene na ovaj način su:

- (a) medicinska dijagnostička oprema koja se rijetko ili nikad ne koristi jer noviji stroj utjelovljuje napredniju tehnologiju, pruža točnije rezultate (također bi zadovoljila indikaciju (a) navedenu iznad);
- (b) softver koji više nema podršku vanjskog dobavljača zbog tehnoloških napredaka, a subjekt nema osoblje za održavanje softvera; i

- (c) kompjuterska oprema koja je zastarjela kao rezultat tehnološkog razvoja.

Pravno ili političko okruženje

IG3. Uslužni potencijal imovine može se smanjiti kao rezultat promjene zakona ili propisa. Primjeri umanjivanja utvrđenih ovom indikacijom uključuju:

- (a) automobil koji ne zadovoljava nove standarde emisije štetnih plinova ili zrakoplov koji ne zadovoljava nove standarde buke;
- (b) škola koja se više ne može koristiti za potrebe nastave zbog novih sigurnosnih propisa koji se odnose na njezin građevni materijal ili izlaze u slučaju opasnosti; i
- (c) postrojenje pitke vode koje se ne može koristiti jer ne zadovoljava nove okolišne standarde.

Unutarnji izvori informacija

(c) Dostupan je dokaz fizičkog oštećenja imovine.

IG4. Fizičko oštećenje bi vjerojatno dovelo do toga da imovina ne može pružati razinu usluge koju je ranije mogla. Primjeri imovine umanjene na ovaj način uključuju:

- (a) zgradu oštećenu zbog požara ili poplave ili drugih faktora;
- (b) zgradu koja je zatvorena zbog utvrđivanja strukturnih nedostataka;
- (c) dijelove povišenog kolnika koji se slegao što ukazuje kako se ovi dijelovi kolnika moraju zamijeniti za 15 godina, a ne za izvorno planiranih 30 godina;
- (d) brana čiji preliv je smanjen kao rezultat strukturne procjene;
- (e) postrojenje za pročišćavanje vode čiji kapacitet je smanjen blokadom priljeva, a uklanjanje blokade nije ekonomično;
- (f) most čija je nosivost ograničena zbog utvrđivanja strukturnih nedostataka;
- (g) mornarički razarač oštećen u sudaru; i
- (h) oprema koja je oštećena i ne može se više popraviti ili za koju popravci nisu ekonomski izvedivi.

(d) Značajne dugoročne promjene sa štetnim učinkom na subjekt u mjeri u kojoj se imovina koristi ili se očekuje koristiti.

IG5. Imovina i dalje zadržava isti potencijal usluge ali dugoročne promjene imaju štetan učinak na mjeru u kojoj se imovina koristi. Primjeri okolnosti u kojima bi se imovina mogla umanjiti na ovaj način uključuju:

- (a) ako se imovina ne koristi u istom stupnju kao što se koristila kada je izvorno stavljena u rad ili je očekivani vijek trajanja kraći od procijenjenog, imovina se može umanjiti. Primjer imovine koja se identificira kao potencijalno umanjena prema ovoj indikaciji je glavno računalo koje se ne koristi jer su mnoge aplikacije pretvorene ili razvijene da rade na serverima ili PC platformama. Značajan dugoročan pad u potražnji za uslugama imovine može se pretvoriti u značajnu dugoročnu promjenu u mjeri u kojoj se imovina koristi; i
- (b) ako se imovina ne koristi na isti način kao kada je početno stavljena u rad imovina se može umanjiti. Primjer umanjene imovine koja se identificira ovom indikacijom je školska zgrada koja se koristi za skladištenje, a ne za obrazovne potrebe.

(e) Odluka o zaustavljanju izgradnje imovine prije nego je dovršena ili u stanju za korištenje.

IG6. Imovina koja neće biti dovršena ne može pružati namjeravanu uslugu. Primjeri imovine umanjene na ovaj način uključuju onu kada je:

- (a) izgradnja zaustavljena zbog utvrđivanja arheološkog nalazišta ili okolišnog uvjeta, kao što je gnjezdilište ugroženih

vrsta; ili

(b) izgradnja zaustavljena zbog pada u gospodarstvu.

Okolnosti koje su dovele do zaustavljanja izgradnje također će se uzeti u obzir. Ako je izgradnja odgođena tj. odložena do određenog datuma u budućnosti projekt se još uvijek može smatrati radovima u tijeku i ne smatra se zaustavljenim.

(f) Dostupan je dokaz iz internog izvještavanja koji ukazuje kako je ili će biti učinak usluge imovine značajno gori nego što se očekuje.

IG7. Interni izvještaji mogu ukazivati kako učinak imovine nije kako se očekivalo ili se njen učinak pogoršava tijekom vremena. Primjerice, unutarnji izvještaj odjela za zdravstvo o djelovanju ruralne klinike može ukazivati kako je rendgenski stroj korišten u klinici umanjen jer je trošak održavanja stroja značajno prelazio izvorno planirani trošak u proračunu.

Ilustrativni primjeri

Ovi primjeri prate ali nisu dio MRSJS 21.

Mjerenje gubitka od umanjenja

Napomena: U slijedećim primjerima pretpostavlja se kako je fer vrijednost umanjenja za troškove prodaje imovine ispitna za umanjenje manja od njezine vrijednosti u uporabi ili nije utvrdiva, osim ako nije drugačije naznačeno. Stoga je nadoknadivi iznos usluge imovine jednak njezinoj vrijednosti u uporabi. U ovim primjerima koristi se linearna metoda amortizacije.

Pristup amortiziranog troška zamjene

Značajna dugoročna promjena sa štetnim učinkom na subjekt u tehnološkom okruženju – nekorisćenje glavnog kompjutera

IE1. 1999. grad Kermann kupio je novi glavni kompjuter po trošku od 10 milijuna jedinica valute.³ Grad Kermann je procijenio kako će vijek trajanja kompjutera biti sedam godina i da će se u prosjeku 80 posto kapaciteta procesora (CPU) koristiti od strane različitih odjela. Međuspremnik viška vremena procesora od 20 posto je očekivan i bio je potreban za prilagođavanje raspoređivanja poslova kako bi se zadovoljili rokovi u udarnom razdoblju. Unutar nekoliko mjeseci nakon nabave, korištenje procesora je doseglo 80 posto ali je palo na 20 posto 2003. jer su se mnoge aplikacije odjela prebacile da rade na stolnim računalima ili serverima. Kompjuter je dostupan na tržištu po cijeni od 500.000 valutnih jedinica koji može pružiti preostali potencijal usluge glavnog kompjutera koristeći preostale aplikacije.

Procjena umanjenja

IE2. Indikacija umanjenja je značajna dugoročna promjena u tehnološkom okruženju koja dovodi do prebacivanja aplikacija sa glavne na druge platforme te uslijed toga smanjenja korištenja glavnog kompjutera. (Alternativno može se raspravljati kako značajan pad u obujmu korištenja glavnog kompjutera ukazuje na umanjenje.) Gubitak od umanjenja se određuje koristeći pristup amortiziranog troška zamjene kako slijedi:

a	Trošak nabave, 1999.	10,000,000
	Akumulirana deprecijacija, 2003. ($a \times 4 \div 7$)	5,714,286
b	Knjigovodstvena vrijednost, 2003.	4,285,714
c	Trošak zamjene	500,000
	Akumulirana deprecijacija ($c \times 4 \div 7$)	285,714
d	Nadoknadivi iznos usluge	214,286
	Gubitak od umanjenja (b - d)	4,071,428

Skoro prestanak potražnje za uslugama koje pruža imovina koja ne stvara novac – nekorištenje aplikacija glavnog softvera

- IE3. 1999. Grad Kermann kupio je softversku licencu za aplikaciju za njegov novi glavni kompjuter za 350.000 valutnih jedinica. Grad Kermann je procijenio kako će vijek trajanja softvera biti sedam godina i kako će ostvariti ekonomske koristi i potencijal usluge od softvera linearno tijekom vijeka trajanja softvera. Do 2003. korištenje aplikacija se smanjilo na 15 posto od izvorno predviđene potražnje. Softverska licenca za aplikaciju kojom se mijenja preostali potencijal usluge umanjenog softvera iznosi 70.000 valutnih jedinica.

Procjena umanjenja

- IE4. Indikacija umanjenja je tehnološka promjena stvorena gubitkom kapaciteta glavnog kompjutera.

a	Trošak nabave, 1999.	350,000
	Akumulirana deprecijacija, 2003. ($a \times 4 \div 7$)	200,000
b	Knjigovodstvena vrijednost, 2003.	150,000
c	Trošak zamjene	70,000
	Akumulirana amortizacija ($c \times 4 \div 7$)	40,000
d	Nadoknativi iznos usluge	30,000
	Gubitak od umanjenja (b - d)	120,000

Dugoročna značajna promjena sa štetnim učinkom na subjekt u načinu korištenja – škola korištena kao skladište

- IE5. 1997. školski okrug Lunden izgradio je osnovnu školu po trošku od 10 milijuna valutnih jedinica. Procijenjeni vijek trajanja škole je pedeset godina. U 2003. škola je zatvorena jer su upisi u okrugu neočekivano pali zbog preseljenja stanovništva uslijed bankrota glavnog poslodavca u području. Škola je pretvorena u skladište, a školski okrug Lunden ne očekuje kako će se upisi povećati u budućnosti da bi se zgrada ponovno otvorila za korištenje kao škola. Tekući trošak zamjene za skladište sa istim skladišnim kapacitetom kao škola je 4,2 milijuna valutnih jedinica.

Procjena umanjenja

- IE6. Umanjenje je indicirano jer se svrha za koju se zgrada koristila značajno promijenila od mjesta za nastavu do zgrade za skladištenje, a ovo se ne predviđa da će se promijeniti u bliskoj budućnosti. Gubitak od umanjenja koristeći pristup amortiziranog troška zamjene bi se odredio kako slijedi:

a	Povijesni trošak, 1997.	10,000,000
	Akumulirana deprecijacija, 2003. ($a \times 6 \div 50$)	1,200,000
b	Knjigovodstvena vrijednost, 2003.	8,800,000
c	Trošak zamjene skladišta sličnog kapaciteta	4,200,000
	Akumulirana deprecijacija ($c \times 6 \div 50$)	504,000
d	Nadoknativi iznos usluge	3,696,000
	Gubitak od umanjenja (b - d)	5,104,000

Značajna dugoročna promjena sa štetnim učinkom na subjekt u obujmu korištenja – škola djelomično zatvorena zbog pada upisa

- IE7. 1983. školski okrug Lutton izgradio je školu po trošku od 2,5 milijuna valutnih jedinica. Subjekt je procijenio kako će se škola koristiti 40 godina. U 2003. upisi su pali sa 1.000 na 200 učenika kao rezultat preseljenja stanovništva uzrokovanog bankrotom glavnog poslodavca u području. Rukovodstvo je odlučilo zatvoriti gornja dva kata trokatne školske zgrade. Školski okrug Lutton ne očekuje kako će se upisi povećati u budućnosti da se gornji katovi ponovno otvore. Tekući trošak zamjene jednokatne škole je procijenjen na 1,3 milijuna valutnih jedinica.

Procjena umanjenja

- IE8. Umanjenje je indicirano jer se obujam korištenja škole promijenio sa tri kata na jedan kat kao rezultat smanjenja broja učenika sa 1.000 na 200. Smanjenje obujma korištenja je značajno i očekuje se kako će upisi ostati na smanjenoj razini u bliskoj budućnosti. Gubitak od umanjenja koristeći pristup amortiziranog troška zamjene bi se odredio kako slijedi:

a	Trošak nabave, 1983.	2,500,000
	Akumulirana deprecijacija, 2003 ($a \times 20 \div 40$)	1,250,000
b	Knjigovodstvena vrijednost, 2003.	1,250,000
c	Trošak zamjene	1,300,000
	Akumulirana deprecijacija ($c \times 20 \div 40$)	650,000
d	Nadoknativi iznos usluge	650,000
	Gubitak od umanjenja (b - d)	600,000

Pristup troška obnove

Fizičko oštećenje – školski autobus oštećen na cesti

- IE9. 1998. osnovna škola North District nabavila je autobus po trošku od 200.000 valutnih jedinica kako bi pomogla učenicima iz okolnih sela da dobiju besplatan prijevoz. Škola je procijenila vijek trajanja autobusa na 10 godina. U 2003. autobus je oštećen u cestovnoj nesreći, zahtijevajući 40.000 valutnih jedinica kako bi se popravio za upotrebu. Popravak neće utjecati na vijek trajanja imovine. Trošak novog autobusa s kojim bi se ostvarila ista usluga u 2003. iznosi 250.000 valutnih jedinica.

Procjena umanjenja

- IE10. Umanjenje je indicirano jer je autobus pretrpio fizičko oštećenje u cestovnoj nesreći. Gubitak od umanjenja koristeći pristup troška obnove bi se odredio kako slijedi:

a	Trošak nabave, 1998.	200,000
	Akumulirana deprecijacija, 2003. ($a \times 5 \div 10$)	100,000
b	Knjigovodstvena vrijednost, 2003.	100,000
c	Trošak zamjene	250,000
	Akumulirana deprecijacija ($c \times 5 \div 10$)	125,000
d	Amortizirani trošak zamjene (neoštećeno stanje)	125,000
	Minus: trošak obnove	40,000
e	Nadoknativi iznos usluge	85,000

Gubitak od umanjenja (b - e)

15,000

Fizičko oštećenje – zgrada oštećena požarom

IE11. 1984. Grad Moorland sagradio je poslovnu zgradu po trošku od 50 milijuna valutnih jedinica. Očekivalo se da će zgrada pružati usluge 40 godina. U 2003., nakon 19 godina korištenja, požar je uzrokovao značajne strukturne probleme. Zbog sigurnosnih razloga, poslovna zgrada je zatvorena i strukturni popravci u iznosu od 35,5 milijuna valutnih jedinica su nužni kako bi se poslovna zgrada vratila u stanje za korištenje. Trošak zamjene nove poslovne zgrade iznosi 100 milijuna valutnih jedinica.

Procjena umanjenja

IE12. Umanjenje je indicirano jer je poslovna zgrada pretrpjela fizičko oštećenje zbog požara. Gubitak od umanjenja koristeći pristup troška obnove bi se odredio kako slijedi:

a	Trošak nabave, 1984.	50,000,000
	Akumulirana deprecijacija, 2003. ($a \times 19 \div 40$)	23,750,000
b	Knjigovodstvena vrijednost, 2003.	26,250,000
c	Trošak zamjene (novom zgradom)	100,000,000
d	Akumulirana deprecijacija ($c \times 19 \div 40$)	47,500,000
	Amortizirani trošak zamjene (neoštećeno)	52,500,000
	Minus: trošak obnove	35,500,000
e	Nadoknadivi iznos usluge	17,000,000
	Gubitak od umanjenja (b - e)	9,250,000

Pristup jedinica usluge

Značajna dugoročna promjena sa štetnim učinkom na subjekt u obujmu korištenja – visoka zgrada djelomično nenaseljena u bliskoj budućnosti

IE13. 1988. Gradsko vijeće grada Ormonga izgradilo je poslovnu zgradu od 20 katova koju će koristiti Vijeće u centru Ormonga po trošku od 80 milijuna valutnih jedinica. Očekivalo se kako će zgrada imati vijek trajanja od 40 godina. U 2003., Nacionalnim sigurnosnim propisima zahtijevalo se da zadnja četiri kata visokih zgrada budu prazna u bliskoj budućnosti. Zgrada ima fer vrijednost umanjenju za trošak prodaje od 45 milijuna valutnih jedinica u 2003. nakon stupanja na snagu propisa. Tekući trošak zamjene slične zgrade od 20 katova iznosi 85 milijuna valutnih jedinica.

Procjena umanjenja

IE14. Umanjenje je indicirano jer se obujam uporabe poslovne zgrade smanjio sa 20 katova na 16 katova kao rezultat novih Nacionalnih sigurnosnih propisa. Smanjenje obujma uporabe je značajno i očekuje se kako će zauzetost zgrade ostati na umanjenoj razini (16 katova) u bliskoj budućnosti. Gubitak od umanjenja koristeći pristup jedinica usluge se određuje kako slijedi:

a	Trošak nabave, 1988.	80,000,000
	akumulirana deprecijacija, 2003. ($a \times 15 \div 40$)	30,000,000
b	Knjigovodstvena vrijednost, 2003.	50,000,000

c	Trošak zamjene (grada od 20 katova)	85,000,000
	Akumulirana deprecijacija ($c \times 15 \div 40$)	31,875,000
d	Amortizirani trošak zamjene prije usklađenja preostalih jedinica usluge	53,125,000
e	vrijednost u uporabi zgrade nakon stupanja propisa na snagu ($d \times 16 \div 20$)	42,500,000
f	Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje zgrade nakon stupanja propisa na snagu	45,000,000
g	Nadoknativi iznos usluge (viši od e i f)	45,000,000
	Gubitak od umanjenja (b - g)	5,000,000

Dokaz iz internog izvještavanja – veći trošak rada tiskarskog stroja

IE15. 1998. Odjel za obrazovanje zemlje X kupio je novi tiskarski stroj po trošku od 40 milijun jedinica valute. Odjel je procijenio kako će vijek trajanja stroja biti 40 milijuna kopiranja knjiga koje će se tiskati tijekom 10 godina za korištenje učenicima u osnovnoj školi. U 2003. prijavljeno je kako automatizirana značajka stroja ne radi kako je očekivano, što je dovelo do 25 posto smanjenja godišnje razine outputa stroja tijekom preostalih 5 godina vijeka trajanja sredstva. Trošak zamjene novog tiskarskog stroja je 45 milijuna jedinica valute u 2003.

Procjena umanjenja

IE16. Umanjenje je indicirano dokazom iz internog izvještavanja kako je učinak usluge tiskarskog stroja gore nego se očekivalo. Okolnosti sugeriraju kako je pad potencijala usluge značajan i dugoročne prirode. Gubitak od umanjenja koristeći pristup jedinica usluge se određuje kako slijedi:

a	Trošak nabave, 1998.	40,000,000
	Akumulirana deprecijacija ($a \times 5 \div 10$)	20,000,000
b	Knjigovodstvena vrijednost, 2003.	20,000,000
c	Trošak zamjene	45,000,000
	Akumulirana amortizacija ($c \times 5 \div 10$)	22,500,000
d	Amortizirani trošak zamjene prije usklađenja za preostale jedinice usluge	22,500,000
e	Nadoknativi iznos usluge ($d \times 75\%$)	16,875,000
	Gubitak od umanjenja (b - e)	3,125,000

¹ Naknadne točke su ponovno numerirani.

² Informacije koje su pouzdane ne sadrže značajne pogreške i pristranosti, a korisnici se mogu pouzdati u to da će vjerno predstavljati to što predstavljaju ili se razumno može očekivati da predstavljaju. U točki BC16 MRSJS 1 raspravlja se o prijelaznom pristupu objašnjenja pouzdanosti.

³ U ovim primjerima novčani iznosi su denominirani u "jedinicama valute" (CU).

Usporedba s MRS-om 36 (2004.)

MRSJS 21 primarno je izveden iz MRS-A 36 (2004.). Glavne razlike između MRSJS 21 i MRS 36 su kako slijedi:

- MRSJS 21 bavi se umanjnjem imovine subjekata javnog sektora koja ne stvara novac, dok se MRS 36 bavi umanjnjem imovine profitno orijentiranih subjekata koja stvara novac. MRSJS 26 bavi se umanjnjem imovine subjekata javnog sektora koja stvara novac.
- MRSJS 21 ne primjenjuje se na imovinu koja ne stvara novac koja se vodi po revaloriziranim vrijednostima na datum izvještavanja prema dopuštenom alternativnom postupku iz MRSJS 17. MRS 36 ne isključuje iz svog obuhvata nekretnine, postrojenja i opremu koji stvaraju novac i koji se vode po revaloriziranim vrijednostima na datum izvještavanja.
- Metoda mjerenja vrijednosti u uporabi imovine koja ne stvara novac prema MRSJS 21 je različita od one koja se primjenjuje na imovinu koja stvara novac prema MRS-u 36. MRSJS 21 mjeri vrijednost u uporabi imovine koja ne stvara novac kao sadašnju vrijednost preostalog potencijala usluge imovine koristeći niz pristupa. MRS-om 36 se mjeri vrijednost u uporabi imovine koja stvara novac kao sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova od imovine.
- MRSJS 21 ne uključuje promjenu tržišne vrijednosti imovine kao indikacije umanjenja označene crnim podebljanim slovima. Značajan, neočekivan pad tržišne vrijednosti se navodi crnim podebljanim slovima u MRS-u 36 kao dio minimalnog seta indikacija umanjenja dok se MRSJS 21 na to odnosi u komentarima.
- MRSJS 21 uključuje odluku o zaustavljanju izgradnje imovine prije dovršetka kao indikaciju za umanjenje označenu crnim podebljanim slovima i nastavak izgradnje imovine kao indikaciju poništenja gubitka od umanjenja. Ne postoje ekvivalenti u MRS-u 36.
- Obuhvatom MRS-a 36 isključuju se određene klase imovine koje nisu isključene iz obuhvata MRSJS 21. Ova isključenja odnose se na klase imovine koje podliježu specifičnim zahtjevima za umanjenje prema drugim MSFI-jevima. Isti nisu isključeni iz MRSJS 21 jer nisu ekvivalenti MRSJS. Ova isključenja uključuju (a) biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom aktivnošću, (b) odgođenu poreznu imovinu, (c) odgođene troškove stjecanja, (d) nematerijalnu imovinu koja nastaje iz ugovornih prava osiguravatelja prema ugovorima o osiguranju iz obuhvata MSFI-ja 4 *Ugovori o osiguranju* i (e) dugotrajnu imovinu (ili skupine za otuđenje) klasificiranu kao namijenjena za prodaju u skladu s MSFI-jem 5 *Dugotrajna imovina namijenjena za prodaju i prekinuto poslovanje*.
- MRSJS 21 bavi se umanjnjem pojedinačne imovine. Ne postoji ekvivalent u MRSJS 21 za jedinicu koja stvara novac kako je definirano u MRS-u 36.
- MRSJS 21 bavi se korporativnom imovinom na isti način kao imovinom koja ne stvara novac, dok se MRS 36 bavi istom kao dijelom povezanih jedinica koje stvaraju novac.
- U MRSJS 21 koristi se različita terminologija, u određenim dijelovima, od MRS-a 36. Najznačajniji primjeri su uporaba pojmova „rashod“, „nadoknadivi iznos usluge“ i „izvještaj o financijskoj uspješnosti“, u MRSJS 21. Ekvivalentni pojmovi u MRS 36 su „dobit“, „nadoknadivi iznos“ i „izvještaj o dobiti“.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 21 Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 21 Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac, izdanje 2022. godina* razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 21 Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 21 Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 21 Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 20, Related Party Disclosures, 2022. Edition*
ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7
