

MRSJS 21 — OSLABITEV NEDONOSNIH SREDSTEV

Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor obravnava oslabitev nedonosnih sredstev v javnem sektorju. Standard izhaja predvsem iz MRS 36, ki ga je izdal Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde – UOMRS (International Accounting Standards Board – IASB). Izvlečki iz mednarodnega računovodskega standarda MRS 36 (2004) – Oslabitev sredstev so v tej publikaciji Upravnega odbora za mednarodne računovodske standarde javnega sektorja – (International Public Sector Accounting Standards Board) mednarodne zveze računovodij povzeti z dovoljenjem Fundacije Odbora za mednarodne računovodske standarde FOMRS (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF).

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

E-naslov: publications@iasb.org

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

Avtorske pravice za MSRP, MRS, osnutke za razpravo ter druge publikacije IASC in IASB si pridržuje IASCF.

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

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD ZA JAVNI SEKTOR MRSJS 21

OSLABITEV NEDONOSNIH SREDSTEV

VSEBINA

	Člen
Namen	1
Področje	2–13
Opredelitve pojmov	14–19
Podjetja pod nadzorom države	15
Donosna sredstva	16 – 17
Amortiziranje	18
Oslabitev	19
Prepoznavanje sredstva, ki utegne biti oslajljeno	20–30
Merjenje nadomestljive storitvene vrednosti	31–46
Poštena vrednost, zmanjšana za stroške pri prodaji	36–39
Vrednost pri sedanjji uporabi	40–46
Način izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti	41–43
Način izvedbe spremembe nabavne vrednosti zaradi obnavljanja	44
Način izvedbe prevrednotovanja storitvenih enot	45
Uporaba načinov izvedbe	46
Pripoznavanje in merjenje izgube zaradi oslajbitve	47–53
Razveljavitev izgube zaradi oslajbitve	54–66
Prerazporejanje sredstev	67
Razkrivanje	68–74
Prehodne določbe	75–76
Datum uveljavitve	77–78
Priloge	
A. Kazalci oslajbitve – Zgledi	
B. Merjenje izgube zaradi oslajbitve – Zgledi	
C. Podlaga za sklepe	
PRIMERJAVA Z MRS 36 (2004)	

Namen

1. Namen tega standarda je predpisati postopke, ki jih subjekt uporablja, da bi določil ali je nedonosno sredstvo oslabiljeno ter zagotoviti, da se izgube zaradi oslabitve pripoznajo. Standard tudi podrobno določa kdaj naj subjekt razveljavi izgubo zaradi oslabitve in predpisuje razkritja.

Področje

2. **Subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, mora uporabljati ta standard pri obračunavanju oslabitve nedonosnih sredstev razen:**
 - (a) **zalog (glejte MRSJS 12 – Zaloge);**
 - (b) **sredstev, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih (glejte MRSJS 11 – Pogodbe o gradbenih delih);**
 - (c) **finančnih sredstev, ki spadajo na področje MRSJS 15 – Finančni instrumenti: razkrivanje in predstavljanje;**
 - (d) **naložbenih nepremičnin, merjenih po modelu poštene vrednosti (glejte MRSJS 16 – Naložbene nepremičnine);**
 - (e) **nedonosna opredmetena osnovna sredstva in ki se merijo po prevrednotenih zneskih (glejte MRSJS 17 – Opredmetena osnovna sredstva); in**
 - (f) **druga sredstva za katera so računovodske zahteve glede oslabitve obravnavane v drugem mednarodnem računovodskem standardu za javni sektor.**
3. **Ta standard se uporablja za vse subjekte javnega sektorja razen za podjetja pod nadzorom države.**
4. **Subjekti javnega sektorja, ki posedujejo donosna sredstva, kot so opredeljena v 14. členu morajo uporabiti mednarodni računovodski standard MRS 36 – Oslabitev sredstev za takšna sredstva. Subjekti javnega sektorja, ki posedujejo nedonosna sredstva, morajo uporabiti ta standard za nedonosna sredstva.**
5. Ta standard ne zajema oslabitve sredstev, ki so obravnavana v drugem mednarodnem računovodskem standardu za javni sektor. Podjetja pod nadzorom države uporabljajo MRS 36, zato zanje ne veljajo določila tega standarda. Subjekti javnega sektorja, ki niso podjetja pod nadzorom države uporabljajo MRS 36 za donosna sredstva in ta standard za nedonosna sredstva. Členi od 6. do 13. člena podrobneje prikazujejo področje standarda.

6. Ta standard zajema nedonosna neopredmetena sredstva v okviru svojega področja. Subjekti upoštevajo zahteve standarda pri pripoznavanju in merjenju izgub zaradi oslabilitev ter razveljavitev izgub zaradi oslabilitev, ki so povezane z nedonosnimi neopredmetenimi sredstvi.
7. Ta standard se ne uporablja za zaloge in sredstva, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih ker obstoječi mednarodni računovodski standardi za javni sektor, ki veljajo za ta sredstva, vsebujejo določbe glede pripoznavanja in merjenja teh sredstev.
8. Ta standard se ne uporablja za finančna sredstva, ki so zajeta v področju MRSJS 15 – Finančni instrumenti: razkrivanje in predstavljanje. Oslabitev teh sredstev obravnava katerikoli mednarodni računovodski standard za javni sektor, ki ga je razvil upravni odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor (UOMRSJS) na osnovi MRS 39 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje z namenom obravnavati pripoznavanje in merjenje finančnih instrumentov.
9. Ta standard ne zahteva uporabe testa oslabilitev za naložbene nepremičnine, ki so izkazane po pošteni vrednosti v skladu z MRSJS 16 – Naložbene nepremičnine”. Temu je tako, ker so v skladu z modelom poštene vrednosti v MRSJS 16 naložbene nepremičnine izkazane po pošteni vrednosti na datum poročanja, oslabilitev pa bo upoštevana pri vrednotenju.
10. Ta standard ne zahteva uporabe preizkusa oslabilitev za nedonosna sredstva in ki so izkazana po prevrednotenih zneskih v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo v MRSJS 17 – Opredmetena osnovna sredstva. Temu je tako, ker se v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo v MRSJS 17 sredstva prevrednotujejo dovolj pogosto, da se zagotovi, da so izkazana v znesku, ki ni pomembno drugačen od poštene vrednosti na datum poročanja, kakršna koli oslabilitev pa bo upoštevana pri vrednotenju. Poleg tega način, ki je uveljavljen s tem standardom za merjenje nadomestljive storitvene vrednosti sredstva pomeni, da je malo verjetno, da bo nadomestljiva storitvena vrednost sredstva pomembno manjša od prevrednotene vrednosti sredstva in da bi se takšne razlike nanašale na stroške odtujitve sredstva.
11. V skladu z zahtevami 4. člena so posamezne postavke opredmetenih osnovnih sredstev, ki so razvrščena kot donosna sredstva hkrati s tistimi, ki so izkazana po prevrednoteni vrednosti v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo v MRSJS 17, obravnavane v skladu z MRS 36. .
12. Naložbe v:

- (a) odvisne subjekte, kot so opredeljeni v MRSJS 6 – *Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisne subjekte*;
- (b) pridružene subjekte, kot so opredeljeni v MRSJS 7 – *Obračunavanje finančnih naložb v pridružene subjekte*; ter
- (c) skupna vlaganja (podvige), kot so opredeljeni v MRSJS 8 – *Računovodsko poročanje deležev v skupnih vlaganjih (podvigih)*;

so finančna sredstva, ki niso zajeta v področje MRSJS 15. Če so takšne naložbe razvrščene kot donosna sredstva, jih je treba obravnavati v skladu z MRS 36. Če so ta sredstva nedonosna, jih je treba obravnavati v skladu s tem standardom.

13. *Uvod v mednarodne računovodske standarde za javni sektor*, ki ga je izdal Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS) pojasnjuje, da so mednarodni računovodski standardi poročanja (MRSP) namenjeni za uporabo pri računovodskih izkazih splošnega namena za vse subjekte, ki so pridobitno usmerjeni. Podjetja pod nadzorom države so opredeljena v 14. členu. Gre za pridobitno usmerjene subjekte. V skladu s tem, morajo upoštevati MRSP.

Opredelitve pojmov

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

Delujoči trg je trg, na katerem so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

- (a) predmeti prodaje na trgu so iste vrste;
- (b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in voljni prodajalci; in
- (c) cene so javne.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja po odštetju vseh nabranih zneskov amortizacije in nabranih (bilančnih) izgub zaradi njihove oslabitve.

Donosna sredstva so sredstva, ki se posedujejo, da bi prinašala gospodarske koristi (donose).

Stroški odtujitve so dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva, brez stroškov financiranja in davka od dohodka.

Amortiziranje je dosledno razporejanje amortizirljivega zneska sredstva v njegovi dobi koristnosti.

Poštena vrednost zmanjšana za stroške prodaje je znesek, ki ga je mogoče dobiti s prodajo sredstva med dobro obveščenima in voljnima osebama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni, zmanjšan za stroške odtujitve.

Podjetje pod nadzorom države je subjekt z naslednjimi značilnostmi:

- (a) je pooblaščen za poslovanje v svojem imenu;
- (b) so mu bile dodeljene finančne in poslovne pristojnosti, da lahko posluje;
- (c) prodaja blago in storitve drugim subjektom pod običajnimi pogoji poslovanja z namenom doseči dobiček ali pokriti celotne stroške;
- (d) ni odvisen od stalnega financiranja s strani države, da bi bil delujoči subjekt (razen pri preišljenih nakupih izložkov); in
- (e) ga obvladuje subjekt javnega sektorja.

Oslabitev je izguba prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev, ki je višja od doslednega pripoznavanja izgube prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev sredstva z amortizacijo.

Izguba zaradi oslabitve sredstva, ki ne prinaša denarja je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo storitveno vrednost.

Nedonosna sredstva so sredstva, ki niso donosna.

Nadomestljiva storitvena vrednost je znesek, enak prodajni ceni sredstva, ki ne ustvarja donosov, zmanjšani za stroške prodaje ali njegovi vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

Doba koristnosti je bodisi:

- (a) obdobje, v katerem se pričakuje, da bo subjekt uporabljal sredstvo; ali
- (b) obdobje, v katerem nastane neko število proizvodov ali podobnih enot za katere se pričakuje, da bodo proizvedene s sredstvom v subjektu.

Vrednost pri uporabi nedonosnega sredstva je sedanja vrednost preostalih storitvenih zmožnosti sredstva.

Podjetja pod nadzorom države

15. Podjetja pod nadzorom države vključujejo tako gospodarska podjetja, kot so javne gospodarske službe, in finančna podjetja, kot so finančne institucije. Podjetja pod nadzorom države se v osnovi ne razlikujejo od subjektov, ki opravljajo podobno dejavnost v zasebnem sektorju. Podjetja

pod nadzorom države običajno poslujejo, da bi dosegala dobiček, čeprav imajo lahko nekatera omejene obveznosti opravljanja javne službe v skladu s katerimi morajo zagotavljati nekaterim posameznikom in organizacijam v skupnosti blago in storitve bodisi brez plačila ali po bistveno nižji ceni.

Donosna sredstva

16. Donosna sredstva so tista, ki se posedujejo z namenom, da bi prinašala gospodarske koristi. Sredstvo prinaša donos, če je razvrščeno tako kot bi ga razvrstil subjekt, ki je pridobitno usmerjen. Posedovanje sredstva, ki naj bi prinašalo »gospodarsko korist« kaže, da subjekt namerava ustvarjati pozitivne denarne tokove s sredstvom (ali enotami, katerih sestavni del predstavlja sredstvo) in zaslužiti donos, ki odraža tveganje, ki je povezano s posedovanjem sredstva.
17. Sredstva, ki jih posedujejo podjetja pod nadzorom države so donosna sredstva. Subjekti javnega sektorja, ki niso podjetja pod nadzorom države, posedujejo sredstva, da bi z njimi ustvarjali gospodarsko korist (donose). Za namene tega standarda se sredstvo, ki ga poseduje subjekt javnega sektorja, ki ni podjetje pod nadzorom države, razvrsti kot donosno sredstvo, če se s sredstvom (ali enoto katere sestavni del predstavlja sredstvo) posluje z namenom ustvarjanja gospodarsko korist z zagotavljanjem blaga in/ali storitev zunanjim osebam.

Amortiziranje

18. Amortiziranje je dosledno razporejanje amortizirljivega zneska sredstva v njegovi dobi koristnosti. V zvezi z neopredmetenim sredstvom se v angleščini praviloma uporablja izraz »amortisation« namesto »depreciation«. Oba izraza pomenita isto.

Oslabitev

19. Ta standard opredeljuje »oslabitev« kot izgubo prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev sredstva, ki presega načrtno pripoznavanje izgube prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev sredstva zaradi amortizacije. Oslabitev torej odraža znižanje koristnosti sredstva za subjekt, ki ga obvladuje. Na primer, subjekt lahko poseduje objekt, ki je zgrajen z namenom, da služi kot vojaško skladišče, vendar ga ne uporablja več. Poleg tega je zaradi omejene narave objekta in njegove lokacije malo verjetno, da se bo lahko dal v najem ali prodal, zato subjekt ne more ustvarjati denarnih tokov od dajanja objekta v najem oziroma ga ne more prodati. Sredstvo se obravnava kot oslabljeno, saj subjektu ne omogoča več možnih storitev – subjektu prispeva zelo malo, če sploh, pri doseganju njegovih namenov.

Prepoznavanje sredstva, ki utegne biti oslabiljeno

20. V členih 22. do 30. je razloženo, kdaj je treba ugotoviti nadomestljivo storitveno vrednost.
21. Nedonosno sredstvo je oslabiljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo storitveno vrednost. V 23. členu so opisana ključna znamenja, da se je morda pojavila izguba zaradi oslabilte. Ob vsakem takem znamenju mora subjekt formalno oceniti nadomestljivo storitveno vrednost. Če ni znamenj možne izgube zaradi oslabilte, ta standard ne zahteva, da naj subjekt formalno oceni nadomestljivo storitveno vrednost.
22. **Subjekt na datum poročanja oceni, ali obstaja kakšen namig o tem, da utegne biti sredstvo oslabiljeno. Če je kakršnokoli tako znamenje, subjekt oceni nadomestljivo storitveno vrednost sredstva.**
23. **Pri ocenjevanju, ali obstaja kakšen namig o tem, da utegne biti sredstvo oslabiljeno, subjekt upošteva najmanj naslednja znamenja:**

Iz zunanjih virov informacij

- (a) **Prenehanje ali skorajšnje prenehanje povpraševanja ali potrebe po storitvah, ki jih zagotavlja sredstvo.**
- (b) **V obdobju so se pojavile ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile bistvene dolgoročne spremembe v tehnološkem, pravnem okolju ali okolju politike vlade v katerem deluje subjekt.**

Iz notranjih virov informacij

- (c) **Na voljo so dokazi o fizični poškodovanosti sredstva.**
- (d) **V obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo bistvene dolgoročne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na subjekt. Del teh sprememb so neuporaba sredstva, načrti ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom.**
- (e) **Odločitev ustaviti gradnjo sredstva preden je dokončano ali v stanju, v katerem bi se lahko pričelo uporabljati.**
- (f) **Iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo storitvena učinkovitost sredstva manjša, kot je bilo pričakovano.**
24. Povpraševanje ali potreba po storitvah se lahko s časom spreminja, kar vpliva na obseg uporabe nedonosnih sredstev pri zagotavljanju storitev,

negativne spremembe pri povpraševanju pa na pomenijo nujno znamenja oslabilve. Če povpraševanje po storitvah preneha ali skoraj preneha, se sredstvo, ki se uporablja pri zagotavljanju teh storitev, oslabi. Šteje se, da je povpraševanje »skoraj« prenehalo, če je tako majhno, da se subjekt nanj ne bi odzval ali pa se bi odzval tako, da ne bi pridobil sredstva, za katerega je treba opraviti test oslabilve.

25. Seznam v 23. členu ni izčrpen. Subjekt lahko prepozna druga znamenja, da utegne biti sredstvo oslabiljeno. Obstoj drugih znamenj lahko privede do tega, da subjekt ugotovi nadomestljivo storitveno vrednost sredstva. Naslednja znamenja lahko na primer nakazujejo, da je sredstvo oslabiljeno:
- (a) v obdobju se je tržna vrednost sredstva zaradi poteka časa ali običajne uporabe zmanjšala veliko bolj, kot je bilo pričakovano; ali
 - (b) bistveno dolgoročno zmanjšanje (vendar ne nujno prenehanje ali skorajšnje prenehanje) povpraševanja ali potrebe po storitvah, ki jih zagotavlja sredstvo.
26. Dogodki ali okoliščine, ki kažejo, da bo oslabiltev sredstva bistvena bodo ponavadi spodbudile razprave upravnega odbora, poslovodstva ali medijev. Sprememba dejavnika kot je povpraševanje po storitvah, obsega ali načina uporabe, pravnega okolja ali okolja vladne politike nakazuje oslabiltev le, če je takšna sprememba bistvena in če se predvideva, da bo imela pomemben dolgotrajen učinek. Sprememba tehnološkega okolja lahko kaže, da je sredstvo postalo zastarelo zato je treba preveriti ali ga je treba oslabiliti. Sprememba v uporabi sredstva v obdobju lahko prav tako kaže, da je sredstvo treba oslabiliti. Tako je lahko v primeru, ko zgradba, ki se je prej uporabljala kot šola, spremeni namen uporabe in se prične uporabljati kot skladišče. Pri ocenjevanju ali je prišlo do oslabilve mora subjekt oceniti dolgoročne spremembe storitvenih zmožnosti. Dejstvo je, da je spremembe treba ovrednotiti v okviru pričakovane dolgoročne uporabe sredstva. Kljub temu se pričakovanja glede dolgoročne uporabe sredstva lahko spremenijo, kar odraža tudi ocena subjekta na vsak datum poročanja. Priloga A prikazuje zglede znamenj oslabilve, ki so opisani v 23. členu.
27. Pri ocenjevanju ali ustavitve gradnje sproži test oslabilve, mora subjekt upoštevati ali je gradnja imela zamudo ali je bila preložena na kasneje in ali obstaja namen nadaljevati z gradnjo v bližnji prihodnosti in ali gradbena dela ne bodo dokončana v predvideni prihodnosti. Če ima gradnja zamudo ali je preložena na določen datum v prihodnosti, se šteje, da gre za nedokončano proizvodnjo oziroma investicijo v teku in se ne obravnava kot da se je ustavilo.
28. Dokazi iz notranjega poročanja, ki nakazujejo, da utegne biti kako sredstvo oslabiljeno, kot to določa člen 23(f). se bolj nanašajo na sposobnost sredstva

zagotavljati blago in storitve kot na zmanjšanje povpraševanja po blagu in storitvah, ki ga/jih zagotavlja sredstvo. Ti dokazi vključujejo obstoj:

- (a) znatno višjih stroškov poslovanja ali vzdrževanja sredstva v primerjavi s tistimi, ki so bili načrtovani na začetku; ter
- (b) znatno nižja raven storitev ali izločkov, ki jih zagotavlja sredstvo v primerjavi z načrtovanimi zaradi slabih rezultatov pri poslovanju.

Pomembno povišanje poslovnih odhodkov sredstva kaže, da sredstvo ni tako učinkovito ali produktivno kot je bilo na začetku navedeno v standardih proizvajalca, ki določajo število izločkov, v skladu s čimer je bil sestavljen načrt poslovanja. Podobno pomembno povišanje stroškov vzdrževanja kaže, da so potrebni višji stroški za vzdrževanje učinkovitosti sredstva na stopnji glede na prej ocenjeno stopnjo učinkovitosti. V ostalih primerih predstavlja pomemben dolgoročni izpad pričakovane ravni storitev ali izločkov, ki jih zagotavlja sredstvo neposredni kvantitativni dokaz oslabitve.

29. Pri prepoznavanju, ali je treba oceniti nadomestljivo storitveno vrednost sredstva, se uporablja načelo pomembnosti. Če na primer prejšnje ocene kažejo, da je nadomestljiva storitvena vrednost sredstva pomembno večja od njegove knjigovodske vrednosti, subjektu ni treba ponovno oceniti nadomestljive storitvene vrednosti sredstva, če se ni zgodilo nič, kar bi odpravilo to razliko. Podobno lahko prejšnje analize kažejo, da nadomestljiva storitvena vrednost sredstva ni občutljiva za eno (ali več) znamenj(e), navedenih v 23. členu.
30. Če je kako znamenje, da je sredstvo oslabiljeno, lahko to nakazuje, da bo preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostanek vrednosti sredstva treba pregledati in prilagoditi mednarodnemu računovodskemu standardu za javni sektor, ki velja za to sredstvo, celo če se pri sredstvu ne pripozna izguba zaradi oslabitve.

Merjenje nadomestljive storitvene vrednosti

31. Ta standard opredeljuje nadomestljivo storitveno vrednost kot pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške pri prodaji ali njegovo vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Členi od 32. do 46. postavljajo osnovo za merjenje nadomestljive storitvene vrednosti.
32. Ni vedno nujno ugotoviti tako pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške pri prodaji kot tudi njegovo vrednost pri uporabi. Če na primer kateri od teh zneskov presega knjigovodsko vrednost sredstva, sredstvo ni oslabiljeno in drugega zneska ni treba oceniti.
33. Utegne biti možno določiti pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške pri prodaji, celo če se s sredstvom ne trguje na delujočem trgu. 38. člen

prikazuje možne osnove za ocenjevanje poštene vrednosti sredstva, zmanjšane za stroške pri prodaji, če delujoč trg za sredstvo ne obstaja. Vendar včasih ni možno določiti poštene vrednosti sredstva, zmanjšane za stroške pri prodaji, ker ni podlage za zanesljivo ocenitev zneska, ki bi ga bilo mogoče dobiti s prodajo sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima osebama. V takšnem primeru lahko subjekt kot nadomestljivo storitveno vrednost sredstva šteje njegovo vrednost pri uporabi.

34. Če ni razloga za mnenje, da vrednost pri uporabi pomembno presega pošteno vrednost zmanjšano za stroške pri prodaji sredstva, je kot njegovo nadomestljivo vrednost mogoče vzeti pošteno vrednost zmanjšano za stroške pri prodaji. To je pogosto pri sredstvu, ki je namenjeno odtujitvi. Temu je tako, ker vrednost pri uporabi, ki jo ima sredstvo, namenjeno odtujitvi, sestoji v glavnem iz čistega dobička iz odtujitve. Kljub temu bo za mnogo nedonosnih sredstev javnega sektorja, ki se stalno posedujejo, da bi zagotavljala posebne storitve ali javne dobrine skupnosti, vrednost sredstva pri uporabi višja od njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške pri prodaji.
35. V nekaterih primerih se lahko z ocenami, povprečji in računskimi bližnjicami doseže sprejemljiv približek podrobnejšim izračunom, ki so pojasnjeni v tem standardu za določanje poštene vrednosti zmanjšane za stroške pri prodaji ali vrednosti pri uporabi.

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške pri prodaji

36. Najboljši dokaz poštene vrednosti sredstva, zmanjšane za stroške pri prodaji, je cena po obvezujoči pogodbi o prodaji pri premišljenem poslu, popravljena za dodatne stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva.
37. Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji, temveč se sredstvo proda na delujočem trgu, je poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške pri prodaji tržna cena sredstva, zmanjšana za stroške odtujitve. Uporabljena tržna cena je navadno ponujena nakupna cena. Če sedanje ponudbene cene niso na voljo, je cena zadnjega posla podlaga za ocenitev poštene vrednosti sredstva, zmanjšane za stroške pri prodaji, če se med datumom posla in datumom ocenitve niso pomembno spremenile gospodarske okoliščine.
38. Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji ali delujoči trg za sredstva, je poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške pri prodaji zasnovana na najboljši razpoložljivi informaciji, ki kaže znesek, ki bi ga subjekt lahko dobil na datum poročanja iz odtujitve sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima osebama po odštetju stroškov odtujitve. Pri ugotavljanju takšnega zneska upošteva subjekt izid zadnjih poslov pri

podobnih sredstvih v isti dejavnosti. Poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške pri prodaji ne priča o prisilni prodaji, razen če je poslovodstvo ali organ upravljanja prisiljen k takojšnji prodaji.

39. Stroški odtujitve, razen tistih, ki so že bili pripoznani kot obveznosti, se odštejejo od poštene vrednosti sredstva, zmanjšane za stroške. Takšni stroški so na primer stroški pravnih storitev, upravne takse in podobne dajatve, stroški odstranitve sredstva in neposredni dodatni stroški, povezani s pripravljanjem sredstev za prodajo. Vendar odpravnine (kot so opredeljene v MRS 19 – Zasluzki zaposlencev¹) in stroški, ki so povezani z zmanjšanjem ali reorganiziranjem poslovanja po odtujitvi sredstva, niso neposredni dodatni stroški odtujitve sredstva.

Vrednost pri sedanji uporabi

40. Ta standard opredeljuje vrednost pri sedanji uporabi sredstva, ki ne ustvarja denarja kot sedanjo vrednost preostale storitvene zmožnosti sredstva. »Vrednost pri sedanji uporabi« se v tem standardu nanaša na »vrednost pri sedanji uporabi sredstva, ki ne ustvarja denarja« razen, če je opredeljeno drugače. Sedanja vrednost preostale storitvene zmožnosti sredstva se ustrezno določi z uporabo enega od načinov izvedbe, ki so ponazorjeni v členih 41. do 45.

Način izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti

41. V skladu s tem načinom izvedbe se sedanja vrednost preostale storitvene zmožnosti sredstva določi kot amortizljiva nadomestljiva nabavna vrednost. Nadomestljiva nabavna vrednost sredstva je strošek nadomestitve kosmate storitvene zmožnosti sredstva. Ta nabavna vrednost se amortizira tako, da odraža stanje sredstva pri njegovi uporabi. Sredstvo se nadomesti bodisi tako, da se ponovno proizvede obstoječe sredstvo ali z nadomestitvijo kosmate storitvene zmožnosti. Amortizljiva nadomestljiva nabavna vrednost se meri kot strošek ponovne proizvodnje ali nadomestitve sredstva, glede na to katera je nižja, zmanjšana za nabrano amortizacijo, obračunano na osnovi takšne nabavne vrednosti, kar naj bi odražalo že porabljene storitvene zmožnosti sredstva ali storitvene zmožnosti sredstva, ki so že porabljene ali izrabljene.
42. Nadomestljiva nabavna vrednost in strošek ponovne proizvodnje sredstva se določita na najboljši možni podlagi. Smisel tega je, da subjekt ne nadomesti ali ponovno proizvede sredstva s podobnim sredstvom, če je sredstvo, ki se bo nadomestilo ali ponovno proizvedlo, presežno ali ima prevelike zmogljivosti. Presežna sredstva vsebujejo značilnosti, ki so za

¹ UOMRSJS je vključil sprejetje MRSJS opredmetena osnovna sredstva »zaslužkih zaposlencev« v svoj delovni načrt. Pričakuje se, da bo UOMRS s projektom pričel izvajati po zaključenem pregledu MRS 19.

blago in storitve, ki jih sredstvo zagotavlja, nepotrebne. Sredstva, ki imajo prevelike zmogljivosti so sredstva, ki imajo večjo zmožnost, kot je potrebna za izpolnjevanje povpraševanja po blagu in storitvah, ki jih zagotavlja sredstvo. Določitev nadomestljive nabavne vrednosti ali stroškov ponovnega proizvodnje sredstva na najboljši možni osnovi odraža storitvene zmožnosti, ki naj bi jih imelo sredstvo.

43. V nekaterih primerih se nadomestna ali presežna zmožnost drži iz varnostnih ali drugih razlogov. Temu je tako zaradi potrebe po zagotavljanju ustrezne storitvene zmožnosti v določenih okoliščinah subjekta. Na primer, gasilski oddelek mora imeti nadomestne gasilne stroje, da bi lahko zagotovil storitve v nujnih primerih. Takšna presežna ali nadomestna zmožnost je del potrebnih storitvenih zmožnosti sredstva.

Način izvedbe spremembe nabavne vrednosti zaradi obnavljanja

44. Sprememba nabavne vrednosti sredstev zaradi njihovega obnavljanja je strošek obnavljanja storitvenih zmožnosti sredstva na raven pred oslavitvijo. V skladu s tem načinom izvedbe se sedanja vrednost preostalih storitvenih zmožnosti sredstev določi tako, da se ocenjena obnovitev nabavne vrednosti sredstva odšteje od trenutnih stroškov nadomestitve preostalih storitvenih zmožnosti sredstva pred oslavitvijo. Kasnejša nabavna vrednost se običajno določi kot amortizljiv strošek obnavljanja ali amortizljiva nadomestljiva vrednost sredstva, glede na to katera je nižja. Členi 41. do 43. vsebujejo dodatne usmeritve glede določanja nadomestljive vrednosti ali stroška obnavljanja sredstva.

Način izvedbe prevrednotenja storitvenih enot

45. V skladu s tem načinom izvedbe se sedanja vrednost preostalih storitvenih zmožnosti sredstva določi tako, da se znižajo trenutni stroški preostalih storitvenih zmožnosti sredstva pred oslavitvijo, da bi se prilagodili znižanemu številu storitvenih enot, ki se pričakujejo od sredstva, ki je oslabiljeno. Kot pri načinu izvedbe spremembe nabavne vrednosti zaradi obnavljanja nabavne vrednosti se trenutni stroški nadomestitve preostalih storitvenih zmožnosti sredstva pred oslavitvijo običajno določijo kot amortizljiv strošek obnavljanja ali amortizljiva nadomestljiva vrednost sredstva pred oslavitvijo, glede na to katera je nižja.

Uporaba načinov izvedbe

46. Izbira najprimernejšega načina za merjenje vrednosti je odvisna od razpoložljivosti podatkov in vrste oslavitve:
- (a) oslavitve zaradi pomembnih dolgoročnih sprememb tehnološkega in pravnega okolja ali okolja vladne politike se običajno merijo z

uporabo načina izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti ali načina storitvenih enot, če je ta primeren;

- (b) oslabitve zaradi pomembnih dolgoročnih sprememb obsega ali načina uporabe ter tiste nastale zaradi prenehanja ali skorajšnjega prenehanja povpraševanja se običajno merijo z uporabo načina izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti ali načina storitvenih enot, če je ta primeren; in
- (c) oslabitve zaradi fizične poškodovanosti sredstva se običajno merijo z uporabo načina spremembe nabavne vrednosti zaradi obnavljanja ali načina izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti, če je ta primeren.

Pripoznavanje in merjenje izgube zaradi oslabitve

- 47. V členih 48. do 53. so podane zahteve po pripoznavanju in merjenju izgub zaradi oslabitve posameznega sredstva. V tem standardu se »izguba zaradi oslabitve« nanaša na »izgubo zaradi oslabitve sredstva, ki ne ustvarja denarja«, razen, če je drugače določeno.
- 48. **Kadar in zgolj kadar je nadomestljiva storitvena vrednost sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, je treba knjigovodsko vrednost sredstva zmanjšati na njegovo nadomestljivo storitveno vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve.**
- 49. Kot omenjeno v 22. členu, določa ta standard, da mora subjekt pripraviti uradno oceno nadomestljive storitvene vrednosti le, če obstajajo znaki možne izgube zaradi oslabitve. Členi 23. do 29. prikazujejo ključne kazalce, da je prišlo do nastanka izgube zaradi oslabitve.
- 50. **Izguba zaradi oslabitve se takoj pripozna kot čisti presežek/primanjkljaj.**
- 51. **Kadar je ocenjeni znesek izgube zaradi oslabitve višji od knjigovodske vrednosti sredstva na katerega se nanaša, pripozna subjekt obveznost kadar in zgolj kadar to zahteva drug mednarodni računovodski standard za javni sektor.**
- 52. Če je ocenjeni znesek izgube zaradi oslabitve višji od knjigovodske vrednosti sredstva, se knjigovodska vrednost sredstva zniža na nič, ustrezen znesek se pripozna tudi v čistem presežku/primanjkljaju. Obveznost se pripozna le, če to zahteva drug mednarodni računovodski standard za javni sektor. Primer je, če se namestitev, ki je bila zgrajena za vojaške namene ne uporablja več, subjekt pa je v skladu z zakonom dolžan odstraniti takšno namestitev, če se ne uporablja. Lahko se zgodi, da bo moral subjekt narediti

rezervacijo za stroške demontiranja sredstva, če to zahteva MRSJS 19 - Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.

53. **Po pripoznanju izgube zaradi oslabitve je treba v prihodnjih obdobjih tako prilagoditi amortiziranje, da se popravljena knjigovodska vrednost sredstev, zmanjšana za morebitno preostalo vrednost, preišljeno razporeja v preostali dobi koristnosti.**

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve

54. V členih 55. do 66. so zahteve po razveljavitvi izgube zaradi oslabitve, ki se pripozna pri sredstvu v prejšnjih obdobjih.
55. **Subjekt na datum vsakega poročanja oceni ali obstaja kakšen namig o tem, da izgube zaradi oslabitve kakega sredstva, pripoznane v prejšnjih letih, morda ni več ali da se je zmanjšala. Če káksen ták namig obstaja, subjekt oceniti nadomestljivo storitveno vrednost takšnega sredstva.**
56. **Pri ocenjevanju, ali obstaja kakšen namig o tem, da izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu v prejšnjih letih, ni več ali da se je zmanjšala, subjekt upošteva najmanj naslednja znamenja:**

Iz zunanjih virov informacij

- (a) ponovna oživitev povpraševanja ali potreb po storitvah, ki jih zagotavlja sredstvo.
- (b) v obdobju so se pojavile ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne dolgoročne spremembe v tehnološkem, pravnem okolju ali okolju vladne politike, v katerem deluje subjekt, z ugodnim vplivom na subjekt.

iz notranjih virov informacij

- (c) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne dolgoročne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na subjekt. Del teh sprememb so nastali stroški, ki so se pojavili v obdobju, da bi izboljšali ali povečali uspešnost sredstva ali reorganizirali delovanje, ki mu sredstvo pripada.
- (d) odločitev ponovno začeti z gradnjo sredstva, ki je bila prej ustavljena preden je bilo sredstvo dokončano ali v stanju, v katerem bi se lahko pričelo uporabljati.
- (e) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo storitvena uspešnost sredstva bistveno večja, kot je bilo pričakovano.

57. Znamenja možnega zmanjšanja izgube zaradi oslabitve iz 56. člena v glavnem zrcalijo znamenja možne izgube zaradi oslabitve iz 23. člena.
58. Seznam v 56. členu ni izčrpen. Subjekt lahko prepozna druga znamenja, da je potrebno izgubo zaradi oslabitve razveljaviti, kar bi pomenilo, da mora subjekt ponovno oceniti nadomestljivo storitveno vrednost sredstva. Na primer, naslednja znamenja lahko na primer nakazujejo, da je potrebno izgubo zaradi oslabitve razveljaviti:
- (a) pomembno povečanje tržne vrednosti sredstva; ali
 - (b) pomembno dolgoročno povečanje povpraševanja ali potreb po storitvah, ki jih zagotavlja sredstvo.
59. Obveza prenehanja ali reorganiziranja delovanja v bližnji prihodnosti je znamenje razveljavitve izgube zaradi oslabitve sredstva, ki je del delovanja, kjer takšna obveza predstavlja pomembno dolgoročno spremembo obsega ali načina uporabe sredstva z ugodnim vplivom na subjekt. Okoliščine v katerih takšna obveza predstavlja znamenje razveljavitve izgube zaradi oslabitve sredstva se pogosto nanašajo na primere kjer pričakovano prenehanje ali reorganiziranje delovanja ustvarja priložnosti poudariti izrabo sredstva. Primer je stroj za rentgen, ki v kliniki, s katero upravlja javna bolnica, ni bil dovolj izrabljen, zaradi reorganiziranja pa se bo stroj prestavil na glavni oddelek za radiologijo, kjer bo precej bolje izkoriščen. V takšnem primeru je lahko obveza prenehanja ali reorganiziranja delovanja klinike znamenje, da je treba izgubo zaradi oslabitve, pripoznano v prejšnjih obdobjih, razveljaviti.
60. Če je kako znamenje, da pripoznane izgube zaradi oslabitve sredstva morda ni več ali da se je zmanjšala, je to lahko znamenje, da je treba preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostalo vrednost sredstva preveriti in prilagoditi v skladu z mednarodnim računovodskim standardom za javni sektor, ki velja za sredstvo, celo če pri njem ni razveljavljena nobena izguba zaradi oslabitve.
61. **Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu v prejšnjih letih, je treba razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive storitvene vrednosti sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva, razen v primeru, ki ga navaja 64. člen, povečati na njegovo nadomestljivo storitveno vrednost. Takšno povečanje je razveljavitev izgube zaradi oslabitve.**
62. Ta standard določa, da mora subjekt formalno oceniti nadomestljivo storitveno vrednost le, če obstaja znamenje, da je treba razveljaviti izgubo zaradi oslabitve. 56. člen opredeljuje ključna znamenja, da izguba zaradi

oslabitve, ki je bila pripoznana za sredstvo v prejšnjih obdobjih ne obstaja več ali se je zmanjšala.

63. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve kaže povečanje ocenjene nadomestljive storitvene vrednosti sredstva iz uporabe ali prodaje po datumu, ko je subjekt zadnjikrat pripoznal izgubo zaradi oslabitve takšnega sredstva. 72. člen določa, da mora subjekt prepoznati spremembo ocene, ki povzroči povečanje nadomestljive storitvene vrednosti. Spremembe ocen so na primer:
- (a) sprememba podlage za nadomestljivo storitveno vrednost (to je ali je nadomestljiva storitvena vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške pri prodaji ali vrednosti pri uporabi);
 - (b) sprememba zneska ocenjenih sestavin vrednosti pri uporabi, če je bila nadomestljiva storitvena vrednost zasnovana na vrednosti pri uporabi; ali
 - (c) sprememba zneska ocenjenih sestavin poštene vrednosti, zmanjšane za stroške pri prodaji, če je bila nadomestljiva storitvena vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške pri prodaji.
64. **Ob razveljavitvi izgube zaradi oslabitve sredstva povečana knjigovodska vrednost ne poveča knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacije), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve.**
65. **Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva je treba takoj pripoznati v čistem presežku/primanjkljaju.**
66. **Po pripoznanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve je treba amortiziranje sredstva v prihodnjih obdobjih prilagoditi prevrednoteni knjigovodski vrednosti sredstva, zmanjšani za njegovo (morebitno) preostalo vrednost za premišljeno razporejanje v preostali dobi njegove koristnosti.**

Prerazporejanje sredstev

67. Do prerazporejanja sredstev iz donosnih sredstev v nedonosna sredstva ali iz nedonosnih sredstev v donosna sredstva lahko pride le, če obstajajo jasni dokazi, da je takšno prerazporejanje primerno. Ponovno določanje samo po sebi še ni povod za preverjanje oslabitve ali razveljavitev izgube zaradi oslabitve. Namesto tega izhajajo znamenja za preverjanje oslabitve ali razveljavitev izgube zaradi oslabitve najmanj iz navedenih znamenj, ki se uporabijo za sredstvo po ponovnem določanju.

Razkrivanje

68. **Za vsako vrsto sredstev subjekt razkriti:**
- (a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v čistem presežku/primanjkljaju v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) izkaza prihodkov in odhodkov, v katero (katere) so vključene takšne izgube zaradi oslabitve.
 - (b) znesek razveljavitev izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v čistem presežku/primanjkljaju v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) izkaza prihodkov in odhodkov, v kateri(h) so takšne izgube zaradi oslabitve razveljavljene.
69. Vrsta sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju subjekta.
70. Informacije, ki jih zahteva 68. člen, se lahko predstavijo z drugimi informacijami, razkritimi za obravnavano vrsto sredstev. Na primer takšne informacije se lahko vključijo v uskladitev knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na začetku in na koncu obdobja, kot zahteva MRSJS 17 – Opredmetena osnovna sredstva.
71. **Subjekt, ki poroča informacije po odsekih v skladu z MRSJS 18 – Poročanje po odsekih mora za vsak odsek, o katerem poroča, razkriti:**
- (a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v čistem presežku/primanjkljaju.
 - (b) znesek razveljavitev izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v čistem presežku/primanjkljaju.
72. **Če se izguba zaradi oslabitve v obdobju pripozna ali razveljavi in je pomembna, mora subjekt razkriti:**
- (a) dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja ali razveljavitve izgube zaradi oslabitve;
 - (b) znesek izgube zaradi oslabitve, ki je pripoznana ali razveljavljena;
 - (c) vrsto sredstva;
 - (d) odsek, ki mu sredstvu pripada, če subjekt poroča informacije po odsekih v skladu z MRSJS 18;
 - (e) če je nadomestljiva storitvena vrednost sredstva njegova poštena vrednost, zmanjšana za stroške pri prodaji ali njegova vrednost pri uporabi;

- (f) če je nadomestljiva storitvena vrednost sredstva njegova poštena vrednost, zmanjšana za stroške pri prodaji, osnovo uporabljeno za določitev poštena vrednosti, zmanjšane za stroške pri prodaji (ali je bila poštena vrednost določena glede na delujoči trg) ;
 - (g) če je nadomestljiva storitvena vrednosti pri uporabi način izvedbe, ki je bil uporabljen da določitev vrednosti pri uporabi.
73. Subjekt mora za skupne izgube zaradi oslabitve in skupne razveljavitve izgub zaradi oslabitve pripoznane v obdobju v katerem se nobene informacije ne razkrijejo v skladu z 72. členom, razkriti naslednje informacije:
- (a) glavne vrste sredstev, na katere vplivajo izgube zaradi oslabitve (in glavne vrste sredstev, na katere vplivajo razveljavitve izgub zaradi oslabitve).
 - (b) glavne dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja teh izgub zaradi oslabitve in razveljavitve izgub zaradi oslabitve.
74. Subjektu se priporoča razkriti ključne predpostavke, uporabljene pri ugotovitvi nadomestljive storitvene vrednosti v obdobju.

Prehodne določbe

75. Ta standard se uporablja od datuma njegove uporabe naprej. Izgube zaradi oslabitve (razveljavitve izgub zaradi oslabitve), ki izhajajo iz uporabe tega mednarodnega računovodskega standarda za javni sektor, je treba pripoznati v skladu s tem standardom (to je kot čisti presežek/primanjkljaj).
76. Pred sprejetjem tega standarda so subjekti sprejeli računovodske usmeritve za pripoznavanje in razveljavitve izgub zaradi oslabitve. Ob sprejetju tega standarda lahko pride do sprememb računovodskih usmeritev. Težko je ugotoviti kakšen je bi znesek prilagoditev, ki so nastale zaradi uporabe sprememb računovodskih usmeritev za nazaj. Zato ob sprejetju tega standarda subjekt ne uporabi primerjalne rešitve ali dovoljene drugačne rešitve za druge spremembe računovodskih usmeritev v MRSJS 3 - Čisti presežek ali primanjkljaj, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

Datum uveljavitve

77. Subjekt mora začeti uporabljati ta mednarodni računovodski standard za javni sektor za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če subjekt uporabi ta standard za obdobje, ki se začne pred tem datumom, mora to dejstvo razkriti.

78. Ko subjekt uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, kot je to opredeljeno v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor za poročevalske namene po tem datumu uveljavitve, se ta standard uporablja za letne računovodske izkaze subjekta za obdobja, ki veljajo od ali po datumu uporabe.

Znamenja oslabitve — Zgledi

Ta priloga prikazuje zglede znamenj oslabitve, ki so obravnavani v standardu, da bi bilo lažje razumeti njihov pomen. Ni del standarda.

Zunanji viri informacij

(a) **Prenehanje ali skorajšnje prenehanje povpraševanja ali potreb po storitvah, ki jih zagotavlja sredstvo.**

Sredstvo ima še vedno enake storitvene zmožnosti, povpraševanje po teh storitvah pa je prenehalo ali skoraj prenehalo. Zgledi tako oslabljenih sredstev so:

- (i) Zaprtje šole zaradi pomanjkanja povpraševanja po storitvah izobraževanja zaradi preseljevanja populacije na druga območja. Ne pričakuje se, da se bo ta demografski razvoj, ki vpliva na povpraševanje po storitvah izobraževanja spremenil v predvideni prihodnosti;
 - (ii) Na šolo, ki je namenjena 1.500 študentom je trenutno vpisanih 150 študentov – šole se ne da zapreti, saj je naslednja najbližja šola oddaljena 100 kilometrov. Subjekt ne načrtuje povečanja števila vpisanih študentov. V času ustanovitve je bilo vpisanih 1.400 študentov – subjekt bi najel precej manjšo zgradbo, če bi predvideval, da se bo v prihodnje na šolo vpisalo le 150 študentov. Subjekt zaključuje, da je povpraševanje skoraj prenehalo in da se mora nadomestljiva storitvena vrednost šole primerjati z njeno knjigovodsko vrednostjo;
 - (iii) Potniški promet po železniški progi je bil ukinjen zaradi pomanjkanja rednih potnikov (na primer, precej prebivalstva na kmetijskem območju se je preselilo v mesto zaradi neprekinjenih večletnih suš, tisti, ki so pa ostali pa uporabljajo avtobus, ki je cenejši); in
 - (iv) Stadion, katerega glavni najemnik ne obnovi najemne pogodbe, se bo zaprl.
- (b) **Pomembne dolgoročne spremembe s škodljivim vplivom na subjekt v tehnološkem, pravnem okolju ali okolju politike vlade v katerem deluje subjekt.**

Tehnološko okolje

Obseg opravljanja javnih storitevnekega sredstva se lahko zmanjša, če je tehnologija napredovala pri izdelavi drugih sredstev, ki zagotavljajo boljše ali bolj učinkovite storitve. Zgledi sredstev, ki so na ta način oslabljeni so:

- (i) Oprema za zdravstveno diagnostiko, ki se uporablja redko ali nikoli, ker novejši stroj, ki vsebuje novejšo tehnologijo zagotavlja natančnejše rezultate (prav tako izpolnjuje znamenje navedeno pod (a));
- (ii) Programska oprema, ki je zunanji dobavitelj ne podpira več zaradi tehnološkega napredka, subjekt pa nima osebja, ki bi vzdrževalo programsko opremo; ter
- (iii) Računalniška oprema, ki je postala zastarela zaradi tehnološkega razvoja.

Pravno okolje ali politično okolje

Storitvena zmožnost je lahko zmanjšana zaradi spremembe zakonodaje ali drugih predpisov. Zgledi oslabitve zaradi takšnega znamenja so:

- (iv) avtomobil, ki ne izpolnjuje novih standardov o emisiji izpušnih plinov ali letalo, ki ne izpolnjuje novih standardov glede hrupa;
- (iv) šola, ki se ne more več uporabljati za predavanja zaradi novih predpisov o varnosti, ki zadevajo gradbeni material ali varnostne izhode; ter
- (v) obrat za oskrbo s pitno vodo se ne more uporabljati, ker ne zadošča novim okoljskim standardom.

Notranji viri informacij

(c) Na voljo so dokazi o fizični poškodovanosti sredstva.

Fizična poškodovanost pomeni, da sredstvo ne more zagotoviti takšne ravni storitev, ki jih je nekoč lahko zagotavljalo. Zgledi sredstev, ki so oslabljena na ta način so naslednji:

- (i) zgradba, ki jo je poškodoval požar ali poplava ali drugi dejavniki;
- (ii) zgradba, ki je zaprta, ker so bile ugotovljene slabosti v njeni izgradnji;
- (iii) deli dvignjene ceste, ki so se povесili in ki kažejo, da se bodo ti deli ceste morali nadomestiti v roku 15 namesto 30 let kot je bilo predvideno;
- (iv) jez, katerega struga se je zmanjšala zaradi ocene sestave tal;
- (v) obrat vodnega zajetja, čigar zmožnosti so se zmanjšale zaradi dohodne prepreke, odstranitev prepreke pa ni gospodarna;
- (vi) most, ki ima omejitve glede teže zaradi slabosti v sestavi materialov iz katerih je grajen;
- (vii) rušilec mornarice, ki se je poškodoval v trčenju; in

(viii) oprema, ki je poškodovana in se je ne da več popraviti oz. njeno popravilo ni izvedljivo iz vidika gospodarnosti.

(d) **Pomembne dolgoročne spremembe obsega sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na subjekt.**

Sredstvo ima še vedno enake storitvene zmožnosti, dolgoročne spremembe pa imajo neugodni vpliv na obseg uporabe sredstva. Zgledi okoliščin v katerih je sredstvo na ta način oslabiljeno so:

- (i) če se sredstvo ne uporablja na enaki stopnji kot takrat, ko je bilo dano v uporabo ali če je pričakovana doba koristnosti sredstva krajša kot je bilo ocenjeno na začetku, je sredstvo lahko oslabiljeno. Zgled sredstva, ki je na ta način oslabiljeno je računalnik, ki se ne uporablja dovolj, ker se je veliko uporabnostnih rešitev preoblikovalo ali razvilo tako, da delujejo na strežnikih ali posameznih računalnikih. Pomembno dolgoročno zmanjšanje povpraševanja po storitvah sredstva lahko pomeni pomembno dolgoročno spremembo obsega uporabe sredstva;
- (ii) če se sredstvo ne uporablja na enak način kot na začetku lahko da je oslabiljeno. Zgled sredstva, ki je na ta način oslabiljeno je zgradba v kateri je šola, ki se uporablja kot skladišče in ne za namene izobraževanja.

(e) **Odločitev ustaviti gradnjo sredstva preden je dokončano ali v stanju v katerem se lahko uporablja.**

Sredstvo, ki ne bo dokončano, ne more zagotavljati storitev, ki naj bi jih zagotavljalo. Zgledi sredstev, ki so oslabiljena na ta način so:

- (i) gradnja je bila ustavljena zaradi arheološkega odkritja ali gnezda za ogrožene živalske vrste; in
- (ii) gradnja je bila ustavljena zaradi upadanja gospodarstva.

Treba je upoštevati tudi okoliščine, ki so privedle do ustavitve gradnje. Če je gradnja le odložena, to je prestavljena na določen datum v prihodnosti, se sredstvo lahko obravnava kot nedokončana proizvodnja oziroma investicija v teku in ne kot da je prišlo do ustavitve gradnje.

(f) **Iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo storitvena učinkovitost sredstva znatno slabša, kot je bilo pričakovano.**

Notranja poročila lahko kažejo, da sredstvo ne deluje kot je bilo pričakovano ali da se njegova učinkovitost sčasoma slabša. Na primer, notranje poročilo oddelka za zdravstvo o operacijah lokalne klinike kaže, da je naprava za rentgen, ki jo klinika uporablja oslabiljena, ker so stroški vzdrževanja naprave znatno presegle stroške, ki so bili načrtovani.

Merjenje izgube zaradi oslabitve — Zgledi

Ta priloga ponazarja uporabo določb standarda, da bi bilo lažje razumeti njihov pomen. Ni del standarda. Predpostavljena dejstva v teh zgledih so ponazoritvena, njihov namen ni spremeniti ali omejiti zahteve standarda ali prikazati odobravanje ponazorjenih situacij ali metod s strani UOMRSJS. Uporaba določb tega standarda lahko zahteva oceno dejstev in okoliščin, ki tukaj niso ponazorjene.

Pojasnilo: *V naslednjih zgledih se predpostavlja, da je poštena vrednost, zmanjšana za stroške pri prodaji sredstva, katerega oslabitev se preverja manjša od njegove vrednosti pri uporabi ali pa se je ne da določiti, razen, če je navedeno drugače. Zatorej je nadomestljiva storitvena vrednost sredstva enaka njegovi vrednosti pri sedanjí uporabi. V teh zgledih je uporabljena metoda enakomernega časovnega amortiziranja.*

Zgled 1: Način izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti**Pomembne dolgoročne spremembe tehnološkega okolja s škodljivim vplivom na subjekt — Nezadostno uporabljen glavni računalnik**

Leta 1999 je mesto Kermann kupilo nov osrednji računalnik po nabavni vrednosti 10 milijonov denarnih enot¹. Ocenilo je, da je doba koristnosti računalnika sedem let in da bo centralno procesno enoto (CPE) v povprečju izkoriščalo 80 % več različnih oddelkov. Pričakujejo, da bo centralna procesna enota prevelika za 20 %, potrebna pa bo za opravljanje obdelav, da bodo doseženi roki v času najvišjih konic. V nekaj mesecih po pridobitvi je uporaba CPE dosegla 80 %, vendar se je leta 2003 znižala na 20 %, ker se je mnogo uporabniških rešitev preneslo na namizne računalnike ali strežnike. Tržna cena računalnika znaša 500.000 DE, prikazuje pa preostalo storitveno zmožnost osrednjega računalnika ob uporabi preostalih uporabniških rešitev.

Ovrednotenje oslabitve

Znamenje oslabitve je pomembna dolgoročna sprememba tehnološkega okolja, katere rezultat je prenos uporabniških rešitev od osrednjega računalnika na ostale in s tem zmanjšanje uporabe osrednjega računalnika. (Lahko bi trdili tudi, da je zaradi pomembnega zmanjšanja obsega uporabe osrednjega računalnika prišlo do oslabitve). Izguba zaradi oslabitve se določi ob uporabi načina izvedbe z amortizljivo nadomestljivo nabavno vrednostjo na naslednji način:

a	Nabavna vrednost, 1999	10.000.000
	Popravek vrednosti, 2003 (a × 4 ÷ 7)	5.714.286
b	Knjigovodska vrednost, 2003	4.285.714
c	Nadomestljiva nabavna vrednost	500.000
	Popravek vrednosti (c × 4 ÷ 7)	285.714
d	Znesek nadomestljive storitvene vrednosti	214.286
	Izguba zaradi oslabitve (b – d)	4.071.428

¹ V teh zgledih so denarni zneski izraženi v »denarnih enotah« (DE).

Zgled 2: Način izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti

Skorajšnje prenehanje povpraševanja po storitvah, ki jih zagotavlja sredstvo, ki ne ustvarja denarja – Ne zadostno uporabljena uporabniška rešitev za programsko opremo osrednjega računalnika

Leta 1999 je mesto Kermann kupilo programsko licenco za aplikacijo za svoj novi glavni računalnik po nabavni vrednosti 350.000 DE. Ocenilo je, da je doba koristnosti programa sedem let in da bo imelo od njega enakomerne gospodarske koristi in možne storitve tekom njegove življenjske dobe. Do leta 2003 se je uporaba uporabniške rešitve zmanjšala na 15 % prvotno ocenjenega povpraševanja. Programska licenca za uporabniško rešitev, ki naj bi nadomestila preostale storitvene zmožnosti oslabiljene programske rešitve stane 70.000 DE.

Ovrednotenje oslabitve

Znamenje oslabitve je tehnološka sprememba, ki je nastala zaradi izgube zmožnosti osrednjega računalnika.

a	Nabavna vrednost, 1999	350.000
	Popravek vrednosti, 2003 ($a \times 4 \div 7$)	200.000
b	Knjigovodska vrednost, 2003	150.000
c	Nadomestljiva nabavna vrednost	70.000
	Popravek vrednosti ($c \times 4 \div 7$)	40.000
d	Znesek nadomestljive storitvene vrednosti	30.000
	Izguba zaradi oslabitve (b – d)	120.000

Zgled 3: Način izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti**Pomembna dolgoročna sprememba načina uporabe s škodljivim vplivom na subjekt — Šola, ki se uporablja kot skladišče**

Leta 1977 je bila v okraju Lunden zgrajena osnovna šola, katere nabavna vrednost je znašala 10 milijonov DE. Ocenjena doba koristnosti šole je 50 let. Leta 2003 so šolo zaprli ker se je število vpisanih študentov nepričakovano zmanjšalo zaradi preselitve prebivalstva, ki ga je povzročil bankrot večjega delodajalca na tem območju. Šola se sedaj uporablja kot skladišče, v okraju Lunden pa ne pričakujejo, da bi se število vpisov v prihodnosti povečalo, da bi se zgradba ponovno začela uporabljati kot šola. Trenutna nadomestljiva nabavna vrednost skladišča z enakimi zmogljivostmi kot jih je imela šola znaša 4,2 milijonov DE.

Ovrednotenje oslabitve

Podana so znamenja oslabitve zaradi spremembe namena za katerega se je šola uporabljala in sicer iz zgradbe, ki je bila namenjena izobraževanju študentov v skladišče, kar se v bližnji prihodnosti ne bo spremenilo. Izguba zaradi oslabitve ob uporabi načina izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti se določi tako:

a	Izvirna vrednost, 1997	10.000.000
	Popravek vrednosti, 2003 ($a \times 6 \div 50$)	1.200.000
b	Knjigovodska vrednost, 2003	8.800.000
c	Nadomestljiva nabavna vrednost skladišča ali podobnega objekta	4.200.000
	Popravek vrednosti ($c \times 6 \div 50$)	504.000
d	Znesek nadomestljive storitvene vrednosti	3.696.000
	Izguba zaradi oslabitve (b - d)	5.104.000

Zgled 4: Način izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti**Pomembna dolgoročna sprememba obsega uporabe s škodljivim vplivom na subjekt — Delno zaprtje šole zaradi zmanjšanega števila vpisov**

Leta 1983 je bila v okraju Lutton zgrajena šola, katere nabavna vrednost je znašala 2,5 milijona DE. Ocenjeno je bilo, da se bo šola uporabljala 40 let. Leta 2003 se je število vpisov študentov zmanjšalo iz 1000 na 200 zaradi preselitve prebivalstva, ki ga je povzročil bankrot večjega delodajalca na tem območju. Ravnateljstvo se je odločilo zapreti zgornja dva nadstropja trinadstropne zgradbe. Okraj Lutton ne pričakuje, da bi se število vpisov v prihodnosti povečalo, da bi se zgornja nadstropja ponovno odprla. Trenutna nadomestljiva nabavna vrednost enonadstropne šole po ocenah znaša 1,3 milijona DE.

Ovrednotenje oslabitve

Podana so znamenja oslabitve zaradi spremembe obsega uporabe šole iz treh nadstropij na eno nadstropje zaradi zmanjšanja števila študentov iz 1000 na 200. Zmanjšanje obsega uporabe je pomembno, v bližnji prihodnosti se pričakuje, da bo število vpisov ostalo znižano. Izguba zaradi oslabitve ob uporabi načina izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti se določi tako:

a	Nabavna vrednost, 1983	2.500.000
	Popravek vrednosti, 2003 ($a \times 20 \div 40$)	1.250.000
b	Knjigovodska vrednost, 2003	1.250.000
c	Nadomestljiva nabavna vrednost	1.300.000
	Popravek vrednosti ($c \times 20 \div 40$)	650.000
d	Znesek nadomestljive storitvene vrednosti	650.000
	Izguba zaradi oslabitve (b - d)	600.000

Zgled 5: Način izvedbe spremembe nabavne vrednosti zaradi obnavljanja

Fizična poškodovanost — Poškodovanje šolskega avtobusa v prometni nesreči

Leta 1998, je osnovna šola Severnega okraja nabavila avtobus za 200.000 DE, da bi omogočila študentom iz bližnje vasi brezplačen prevoz. Šola je ocenila, da znaša doba koristnosti avtobusa 10 let. Leta 2003 je bil avtobus v prometni nesreči poškodovan in potrebnih je bilo 40.000 DE, da se je ponovno lahko začel uporabljati. Obnova ne vpliva na dobo koristnosti sredstva. Stroški novega avtobusa, ki bi zagotavljal podobne storitve znaša v letu 2003 250.000 DE.

Ovrednotenje oslabitve

Podana so znamenja oslabitve, ker je bil avtobus fizično poškodovan v prometni nesreči. Izguba zaradi oslabitve ob uporabi načina izvedbe spremembe nabavne vrednosti zaradi obnavljanja se določi tako:

a	Nabavna vrednost, 1998	200.000
	Popravek vrednosti, 2003 ($a \times 5 \div 10$)	100.000
b	Knjigovodska vrednost, 2003	100.000
c	Nadomestljiva nabavna vrednost	250.000
	Popravek vrednosti ($c \times 5 \div 10$)	125.000
d	Amortizljiva nadomestljiva nabavna vrednost (nepoškodovana)	125.000
	Minus: stroški obnove	40.000
e	Znesek nadomestljive storitvene vrednosti	85.000
	Izguba zaradi oslabitve (b - e)	15.000

Zgled 6: Način izvedbe spremembe nabavne vrednosti zaradi obnavljanja

Fizična poškodovanost — Poškodovanje zgradbe v požaru

Leta 1984 je mesto Moorland zgradilo zgradbo v kateri naj bi bile pisarne, nabavna vrednost pa je znašala 50 milijonov DE. Zgradba naj bi zagotavljala storitve 40 let. Leta 2003, po 19 letih uporabe, je prišlo zaradi požara do resnih težav v konstrukciji zgradbe. Iz varnostnih razlogov so zgradbo zaprli, potrebna so bila popravila konstrukcije v višini 35,5 milijonov, da se je zgradba lahko povrnila v stanje primerno za uporabo. Nadomestljiva nabavna vrednost nove zgradbe je znašala 100 milijonov DE.

Ovrednotenje oslabitve

Podana so znamenja oslabitve, ker je bila zgradba fizično poškodovana v požaru. Izguba zaradi oslabitve ob uporabi načina obnovitve nabavne vrednosti se določi tako:

a	Nabavna vrednost, 1984	50.000.000
	Popravek vrednosti, 2003 ($a \times 19 \div 40$)	<u>23.750.000</u>
b	Knjigovodska vrednost, 2003	<u>26.250.000</u>
c	Nadomestljiva nabavna vrednost (nove zgradbe)	100.000.000
d	Popravek vrednosti ($c \times 19 \div 40$)	<u>47.500.000</u>
	Amortizljiva nadomestljiva nabavna vrednost (nepoškodovana)	52.500.000
	Minus: stroški obnovitve	<u>35.500.000</u>
e	Nadomestljiva storitvena vrednost	<u>17.000.000</u>
	Izguba zaradi oslabitve (b– e)	<u>9.250.000</u>

Zgled 7: Način izvedbe prevrednotenja storitvenih enot**Pomembna dolgoročna sprememba obsega uporabe s škodljivim vplivom na subjekt — Za določen čas delno nezasedena stolpnica**

Leta 1988 je mestni svet mesta Ornong zase zgradil 20 nadstropno zgradbo v centru mesta katere nabavna vrednost je znašala 80 milijonov DE. Pričakovana doba koristnosti zgradbe je bila 40 let. Leta 2003 so državni varnostni predpisi določali, da morajo zadnja 4 nadstropja za določen čas ostati nezasedena. Poštena vrednost zgradbe, zmanjšana za stroške pri prodaji je znašala leta 2003, potem ko so predpisi pričeli veljati, 45 milijonov DE. Trenutna nadomestljiva nabavna vrednost podobne 20 nadstropne stolpnice znaša 85 milijonov DE.

Ovrednotenje oslabitve

Podana so znamenja oslabitve, ker se je obseg uporabe zgradbe spremenil iz 20 nadstropij na 16 nadstropij zaradi novih državnih varnostnih predpisov. Zmanjšanje obsega uporabe je pomembno, zasedenost zgradbe pa naj bi ostala v bližnji prihodnosti zmanjšana (16 nadstropij). Izguba zaradi oslabitve ob uporabi načina storitvenih enot se določi tako:

a	Nabavna vrednost, 1988	80.000.000
	Popravek vrednosti, 2003 ($a \times 15 \div 40$)	30.000.000
b	Knjigovodska vrednost, 2003	50.000.000
c	Nadomestljiva nabavna vrednost (20 nadstropne zgradbe)	85.000.000
	Popravek vrednosti ($c \times 15 \div 40$)	31.875.000
d	Amortizljiva nadomestljiva nabavna vrednost pred prilagoditvijo za preostale storitvene enote	53.125.000
	Vrednost zgradbe pri uporabi potem ko so predpisi pričeli veljati ($d \times 16 \div 20$)	42.500.000
f	Poštena vrednost, zmanjšana za stroške pri prodaji zgradbe potem ko so predpisi pričeli veljati	45.000.000
g	Nadomestljiva storitvena vrednost (višja izmed možnosti e in f)	45.000.000
	Izguba zaradi oslabitve (b - g)	5.000.000

Zgled 8: Način izvedbe prevrednotovanja storitvenih enot**Dokazi notranjega poročanja — Višji stroški delovanja stroja za tiskanje**

Leta 1998, je oddelek za izobraževanje države X kupil nov stroj za tiskanje katerega nabavna vrednost je znašala 40 milijonov DE. Oddelek ocenjuje, da bo doba koristnosti stroja znašala 40 milijonov kopij knjig za učence osnovne šole, ki se bodo natisnile v obdobju 10 let. Leta 2003 se je ugotovilo, da ena izmed samodejnih funkcij stroja ne deluje kot je bilo pričakovano, zaradi česar se je letna raven izločkov stroja v preostalih 5 letih dobe koristnosti sredstva zmanjšala za 25 %. Nadomestljiva nabavna vrednost novega tiskarskega stroja znaša v letu 2003 45 milijonov DE.

Ovrednotenje oslabitve

S pomočjo dokazov notranjega poročanja so podana znamenja oslabitve, saj naj bi bila storitvena učinkovitost stroja slabša kot je bilo pričakovano. Okoliščine kažejo, da je zmanjšanje storitvenih zmognosti sredstva pomembno in dolgoročne narave. Izguba zaradi oslabitve ob uporabi načina izvedbe prevrednotenja storitvenih enot se določi tako:

a	Nabavna vrednost, 1998	40.000.000
	Popravek vrednosti ($a \times 5 \div 10$)	20.000.000
b	Knjigovodska vrednost, 2003	20.000.000
c	Nadomestljiva nabavna vrednost	45.000.000
	Popravek vrednosti ($c \times 5 \div 10$)	22.500.000
d	Amortizljiva nadomestljiva nabavna vrednost pred prilagoditvijo za preostale storitvene enote	22.500.000
e	Nadomestljiva storitvena vrednost ($d \times 75\%$)	16.875.000
	Izguba zaradi oslabitve (b - e)	3.125.000

Priloga C

Podlaga za sklepe

Ta priloga daje upravnemu odboru za mednarodne računovodske standarde za javni sektor (UOMRSJS) razloge za sprejetje ali zavrnitev nekaterih rešitev, ki so povezane z računovodenjem oslabitve nedonosnih sredstev. Prav tako prepozna okolščine v katerih se zahteve tega MRSJS razlikujejo od zahtev MRS 36 in razloge za takšno razhajanje. Ta priloga ni del standarda.

Uvod

- C1. Mednarodni računovodski standardi za javni sektor so zasnovani na poslovnih dogodkih in temeljijo na mednarodnih standardih računovodskega poročanja (MRSP), ki jih je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde, v obsegu v katerem so določbe teh standardov uporabne za javni sektor. Določbe tega standarda so bile sprejete v skladu s temi usmeritvami. Mednarodni računovodski standard MRS 36 – Oslabitev sredstev določa, da morajo subjekti določiti nadomestljivo vrednost sredstva, če obstajajo znamenja, da je sredstvo oslabiljeno. Nadomestljiva vrednost sredstva je opredeljena kot vrednost pri sedanjji uporabi ali poštena vrednost, zmanjšanja za stroške pri prodaji, odvisno od tega, katera je višja. Ta standard vsebuje podobno opredelitev.
- C2. MRS 36 velja za donosna sredstva in donosne enote, medtem ko ta standard velja za posamezna nedonosna sredstva. Zaradi tega obstajajo med obema standardoma številne razlike. Najpomembnejše med njimi so:
- (a) metoda merjenja vrednosti pri uporabi sredstva, ki ne ustvarja denarja v skladu s tem standardom se razlikuje od tiste, ki se uporablja za donosna sredstva v skladu z MRS 36;
 - (b) ta standard ne določa, da bi morali subjekti opraviti preizkus oslabitve za opredmetena osnovna sredstva, ki so izkazana po prevrednotenih vrednostih; in
 - (c) ta standard ne določa “zmanjšanja tržne vrednosti, ki je pomembno višje, kot je pričakovano zaradi poteka časa ali običajne rabe ” kot znamenje oslabitve. To znamenje je le dodatno znamenje morebitne oslabitve sredstva.

Razlogi UOMRSJS, da je sprejel drugačne določbe od tistih v MRS 36 so pojasnjeni spodaj.

- C3. Povabilo k posredovanju mnenj »Oslabitev sredstev«, izdano leta 2000, je podalo način izvedbe obračunavanja oslabitve sredstev subjektov javnega sektorja, ki je upošteval MRS 36 v primernem obsegu. Osnutek za razpravo

23 – Oslabitev sredstev je bil sprejet ob upoštevanju prejetih mnenj, pridobljenih s povabilom, izdan pa je bil 2003. Ta standard je bil sprejet po upoštevanju mnenj na Osnutek za razpravo 23.

Donosna sredstva

- C4. MRS 36 določa, da mora subjekt določiti vrednosti pri uporabi kot sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, ki jih bo subjekt prejel zaradi stalne uporabe donosnih sredstev ali enote ali ob prodaji sredstva ob koncu njegove dobe koristnosti. Storitveno zmožnost donosnega sredstva odraža njegova sposobnost ustvariti prihodnje denarne tokove. Določbe MRS 36 se uporabijo za donosna sredstva, ki jih posedujejo subjekti javnega sektorja. Ta standard določa, da morajo subjekti uporabiti MRS 36 pri obračunavanju oslabilte donosnih sredstev v javnem sektorju.

Nedonosna sredstva denarja

- C5. Ob upoštevanju načel, ki podpirajo pojem vrednosti pri uporabi, ki se uporablja za nedonosna sredstva, je UOMRSJS sklenil, da se vrednost pri uporabi sredstva, ki ne ustvarja denarja meri glede na sedanjo vrednost preostalih storitvenih zmožnosti sredstva. To odraža način izvedbe, ki ga upošteva MRS 36.

Določitev vrednosti pri uporabi

- C6. Določevanje vrednosti pri uporabi (sedanje vrednosti preostalih storitvenih zmožnosti) sredstva, ki ne ustvarja denarja se lahko opravi na več načinov. Način izvedbe, ki posnema MRS 36, zajema ocenjevanje in diskontiranje denarnih tokov, ki bi nastali, če bi subjekt prodal svoje storitve ali druge izločke na trgu. Kljub temu je UOMRSJS mnenja, da je malo verjetno, da bi se ta način izvedbe lahko uporabljal v praksi zaradi zapletenosti pri določanju ustreznih cen, po katerih se vrednotijo storitve ali druge enote izločkov in ocenjevanju ustrezne diskontne (razobrestovalne) mere.
- C7. Ostali načini izvedbe odražajo vključeno določitev vrednosti pri uporabi. V skladu s tem je UOMRSJS proučil način določanja poštene vrednosti in način izvedbe prevrednotenja, ki merijo amortizljivo nadomestljivo nabavno vrednost in vključujejo upoštevanje stroškov vrnitve v prvotno stanje in storitvenih enot.

Način izvedbe tržne vrednosti

- C8. V skladu s tem načinom izvedbe, če obstaja delujoči trg, se vrednost pri uporabi sredstva, ki ne ustvarja denarja, meri po tržni vrednosti sredstva, prepoznani z opazovanjem. Če delujoči trg za sredstvo ne obstaja, uporabi subjekt najboljše dokaze, ki so na voljo na trgu glede cene, po kateri bi se sredstvo lahko zamenjalo v premišljenem poslu med dobro obveščena in voljnima osebama ob upoštevanju najvišje in najboljše izrabe sredstva, za

katerega bi bili udeleženci na trgu v obstoječih okoliščinah pripravljeni plačati. UOMRSJS je oznanil da je uporaba opazne tržne vrednosti kot približek vrednosti pri uporabi odvečna, saj se tržna vrednost razlikuje od poštene vrednosti sredstva, zmanjšane za stroške pri prodaji (druga ocena premišljene nadomestljive storitvene vrednosti) le za znesek stroškov pri odtujitvi. Zato tržno vrednost učinkovito izraža poštena vrednost, zmanjšana za stroške pri prodaji.

Način izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti

- C9. V skladu s tem načinom izvedbe se vrednost pri uporabi določi kot najnižja nabavna vrednost po kateri se lahko pridobijo storitvene zmožnosti, ki jih ima sredstvo pri običajnem delovanju, zmanjšana za vrednost storitvenih zmožnosti, ki so bile že porabljene. Ta način izvedbe predpostavlja, da bo subjekt preostalo storitveno zmožnost sredstva nadomestil, če je zanjo prikrajšan. Sredstvo se lahko nadomesti bodisi tako, da se ponovno proizvede (kot na primer specializirana sredstva) ali da se njegova kosmata storitvena zmožnost nadomesti. Zato se vrednost pri uporabi meri kot strošek ponovne proizvodnje ali nadomestljiva nabavna vrednost sredstva, katerakoli je nižja, zmanjšana za nabrano amortizacijo, ki se izračuna na osnovi takšne nabavne vrednosti, da bi odražala porabljene oziroma izrabljene storitvene zmožnosti sredstva.

Način izvedbe spremembe nabavne vrednosti zaradi obnavljanja

- C10. Ta način izvedbe se običajno uporablja če so izgube zaradi oslabitve posledica škode. V skladu s tem načinom izvedbe se vrednost sredstva pri uporabi določi tako, da se odštejejo ocenjeni stroški obnove sredstva od amortizljive nadomestljive nabavne vrednosti ali stroškov ponovne proizvodnje sredstva pred oslabitvijo.

Način izvedbe prevrednotenja storitvenih enot

- C11. Ta način izvedbe določa vrednost sredstva pri uporabi tako, da se zmanjša amortizljiva nadomestljiva nabavna vrednost ali strošek ponovne proizvodnje sredstva pred oslabitvijo.

Uporabljeni načini izvedbe

- C12. UOMRSJS je sklenil, da se vrednost pri uporabi za sredstvo, ki ne ustvarja denarja, meri z uporabo zmanjšanja nadomestitvene vrednosti, spremembe nabavne vrednosti zaradi obnavljanja sredstva ali načina izvedbe prevrednotovanja storitvenih enot, ki sta navedena zgoraj, odvisno od tega kateri način izvedbe bolj ustreza.

Druga sredstva

- C13. MRS 36 vsebuje določene zahteve glede preizkušanja ali obstaja kakšen namig o tem, da so neopredmetena osnovna sredstva oslABLJENA ter glede pripoznavanja in merjenja izgub zaradi oslABLITVE neopredmetenih osnovnih sredstev. Te zahteve dopolnjujejo zahteve MRS 38, "Neopredmetena osnovna sredstva". UOMRSJS ni izdal MRSJS za neopredmetena osnovna sredstva, tako da ni upošteval uporabnosti določb MRS 36 glede oslABLITVE za neopredmetena osnovna sredstva v javnem sektorju, ki ne prinašajo denarja. Neopredmetena osnovna sredstva, ki ne prinašajo denarja, niso izključene iz obsega tega standarda. Zato se za ta sredstva uporablja ta standard. Neopredmetena osnovna sredstva javnega sektorja, ko predstavljajo zmožnost subjekta izdajati licence so lahko donosna. Druga neopredmetena osnovna sredstva so lahko nedonosna in je treba preizkusiti ali jih je potrebno oslabiti v skladu z določbami tega standarda.

Skupina sredstev in skupna sredstva

- C14. V skladu z MRS 36 se v primerih, kadar ni mogoče določiti nadomestljive vrednosti za posamezno sredstvo, določi nadomestljiva vrednost za enoto donosnega sredstva (EDUS). EDUS je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki povzroča denarne tokove na podlagi stalne uporabe in je v precejšnji meri neodvisna od denarnih tokov ostalih sredstev ali skupin sredstev. UOMRSJS je smatral pojem storitvene donosne enote v smislu nedonosnega sredstva. Ker se določbe tega standarda uporabljajo za posamezna sredstva, smatra UOMRSJS, da je sprejetje tovrstne zamisli po analogiji donosne enote v MRS 36 nepotrebno, saj je mogoče storitvene zmožnosti posameznega sredstva prepoznati. Še več, sprejetje bi pomenilo nepotrebne zaplete pri obračunavanju oslABLITVE nedonosnih sredstev.
- C15. V skladu z MRS 36 se sredstva, ki niso dobro ime in ki prispevajo v prihodnjim denarnim tokovom dveh ali več donosnih enot obravnavajo kot »skupna sredstva«. V smislu ustvarjanja denarja se oslABLITEV skupnih sredstev, ker le-ta ne ustvarjajo posebej denarnih tokov, obravnava kot del oslABLITVE donosne enote, kateri pripadajo skupna sredstva. UOMRSJS opaža, da v smislu neustvarjanja denarja, pojem storitvene donosne enote ni zagotovljen kot je bilo navedeno v členu C14. Nadalje UOMRSJS poudarja, da so takšna sredstva pogosto bistven del zagotavljanja storitev, njihova oslABLITEV se zato obravnava tako kot oslABLITEV ostalih nedonosnih sredstev subjekta.

Opredmetena osnovna sredstva

- C16. Standard ne zahteva ocenjevanja oslABLITVE nedonosnih sredstev, ki so izkazana po prevrednotenih vrednostih v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo v MRSJS 17 – Opredmetena osnovna sredstva. UOMRSJS je mnenja, da se v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo v MRSJS 17

sredstva dovolj pogosto prevrednotujejo, tako da je zagotovljeno, da so izkazana v vrednosti, ki ni pomembno drugačna od njihove poštene vrednosti na datum poročanja, kakršna koli oslabitev pa se upošteva pri vrednotenju. Zato se kakršnakoli razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstva in njegovo pošteno vrednostjo, zmanjšano za stroške pri prodaji obravnava kot stroški odtujitve. UOMRSJS je mnenja, da v večini primerov stroški odtujitve niso pomembni in s praktičnega vidika nadomestljive storitvene vrednosti sredstva ni potrebno meriti kot tudi ne pripoznati izgube zaradi oslabitve v višini stroškov odtujitve sredstva, ki ne ustvarja denarja.

- C17. V nasprotju s tem standardom MRS 36 določa, da morajo subjekti preizkusiti ali je treba prevrednotena opredmetena osnovna sredstva oslabiti potem ko so bila prevrednotena. Osnovno načelo te razlike je pojasnjeno z dejavniki ponazorjenimi v členih C18 in C19.
- C18. Prvič, obstajajo različne metode za določanje nadomestljive storitvene vrednosti v skladu s tem standardom in določanje nadomestljive storitvene vrednosti v skladu z MRS 36. »Nadomestljiva storitvena vrednost« je v tem standardu opredeljena »kot poštena vrednost, sredstva, ki ne ustvarja denarja, zmanjšana za stroške pri prodaji ali njegova vrednost pri sedanji uporabi, katera od njiju je višja«. V skladu s tem standardom subjekt določi vrednost sredstva pri sedanji uporabi z določanjem sedanjih stroškov nadomestitve preostalih storitvenih zmožnosti sredstva. Sedanji stroški nadomestitve preostalih storitvenih zmožnosti sredstva se določijo z uporabo načina izvedbe zmanjšanja nadomestitvene vrednosti in načinov izvedbe, ki so opisani kot način izvedbe spremembe nabavne vrednosti zaradi obnavljanja in način izvedbe prevrednotenja storitvenih enot. Ti načini izvedbe se prav tako lahko uporabljajo za merjenje poštene vrednosti v skladu z MRSJS 17 – zato je vrednost pri sedanji uporabi merilo poštene vrednosti. »Nadomestljiva vrednost« je v MRS 36 opredeljena kot »poštena vrednost sredstva ali vrednost sredstva pri sedanji uporabi, katera je višja«. Vrednost pri sedanji uporabi se v skladu z MRS 36 določi z uporabo sedanje vrednosti denarnih tokov, ki bodo nastali zaradi stalne uporabe sredstva in ob morebitni odtujitvi sredstva. MRS 36 navaja, da se lahko vrednost sredstva pri sedanji uporabi razlikuje od poštene vrednosti sredstva.
- C19. Drugič, zahteve MRS 36 po združevanju nedonosnega sredstva z donosnim sredstvom, da bi tako sestavili donosno enoto v tem standardu ni. V skladu z MRS 36 se sredstvo, ki ne ustvarja denarnih tokov, združi z drugimi sredstvi in tako se sestavi donosna enota, katere vrednosti pri sedanji uporabi se potem meri. Vsota poštenih vrednosti sredstev, ki sestavljajo donosno enoto se lahko razlikuje od vrednosti donosne enote pri sedanji uporabi.

- C20. Ta standard določa, da se oslabitev donosnih sredstev obravnava v skladu z MRS 36. MRS 36 velja za opredmetena osnovna sredstva, ki so izkazana po prevrednotenih vrednostih. Zato ta standard ne izvzema donosnih opredmetenih osnovnih sredstev, ki so izkazana po prevrednotenih vrednostih iz preizkušanja ali jih je potrebno oslabiti.

Oslabitev nedonosnih sredstev, ki jih posedujejo podjetja pod nadzorom države

- C21. Ta standard določa, da se oslabitev vseh sredstev, ki jih posedujejo podjetja pod nadzorom države, obračunava v skladu z MRS 36. Podjetja pod nadzorom države so pridobitno usmerjena in sredstva, ki jih uporabljajo so predvsem donosna sredstva. *Uvod v mednarodne računovodske standarde za javni sektor* je pojasnil, da morajo standarde, ki jih izdaja UOMRS, uporabljati pridobitno usmerjeni subjekti. Podjetja pod nadzorom države so pridobitno usmerjeni subjekti in morajo zato upoštevati MSRP in MRS. Posamezni mednarodni računovodski standardi za javni sektor jasno navajajo, da MSRP veljajo za podjetja pod nadzorom države. V skladu s tem se morajo nedonosna sredstva ustrezno združiti z donosnimi sredstvi podjetij pod nadzorom države, da bi tako sestavljala donosno enoto, za katero pa je treba oceniti ali jo je potrebno oslabiti v skladu z MRS 36.

Znamenja oslabitve – Spremembe tržne vrednosti

- C22. MRS 36 določa kot najmanjše znamenje oslabitve »pomembno znižanje tržne vrednosti sredstva, ki je večje od pričakovanega zaradi poteka časa ali običajne uporabe sredstva«. UOMRSJS je določil, da je navedeno dodatno znamenje oslabitve, ne pa najmanjše znamenje oslabitve. UOMRSJS je mnenja, da tovrstne spremembe tržne vrednosti ne pomenijo nujno, da je sredstvo, ki ne ustvarja denarja oslabljeno. Temu je tako, ker se nedonosna sredstva posedujejo iz drugih razlogov kot je prinašanje tržnih donosov, zato sprememba tržne vrednosti ne odraža vedno spremembe v količini storitev, ki jih bo subjekt prejel zaradi stalne uporabe sredstva.

Razveljavitev oslabitve

- C23. Člen 56(a) določa, da je »ponovna oživitev povpraševanja ali potreb po storitvah, ki jih zagotavlja sredstvo« najmanjše znamenje za razveljavitev oslabitve, medtem ko člen 58(b) določa, da je »pomembno dolgoročno povišanje povpraševanja ali potreb po storitvah, ki jih zagotavlja sredstvo« dodatno znamenje za morebitno razveljavitev oslabitve. Izraza za ta dva znamenja sta podobna, vendar se med seboj razlikujeta, ker se člen 56(a) nanaša na ponovno oživitev povpraševanja, ki se je zmanjšalo, zaradi česar se je pripoznala izguba zaradi oslabitve. Člen 58(b) se nanaša na novo povpraševanje in ni povezano s pripoznavanjem izgube zaradi oslabitve v zvezi s sredstvom.

- C24. Člen 58(a) določa, da je »pomembno povečanje tržne vrednosti sredstva« dodatno znamenje za razveljavitev oslabitve. Pri tem ne gre nasprotje znamenja oslabitve, ki je navedeno v členu 23(a), ki določa, da je zmanjšanje tržne vrednosti »zaradi poteka časa ali običajne rabe pomembno višje kot je pričakovano«. Ta razlika pomeni, da je povišanje tržne vrednosti lahko pričakovano ali nepričakovano.
- C25. Člen 23(c) določa da je najmanjše znamenje oslabitve »dokaz fizične poškodovanosti sredstva«. 56. člen ne vsebuje znamenja za razveljavitev oslabitve, ki bi bilo nasprotje znamenja oslabitve. UOMRSJS ni določil »popravila sredstva« kot znamenje razveljavitve oslabitve ker MRSJS 17 določa, da morajo subjekti dodatno porabo izkazati kot povečanje nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, če je verjetno, da bodo v celotni dobi koristnosti sredstva v subjekt pritekale gospodarske koristi ali možne storitve, ki bodo večje od najnovejše ocenjene stopnje učinkovitosti obstoječega sredstva. Ta določba se prav tako nanaša na naložbene nepremičnine, ki se merijo z uporabo modela nabavne vrednosti v skladu z MRSJS 16 – Naložbene nepremičnine. UOMRSJS je mnenja, da so te določbe v nasprotju s potrebnimi znamenji za razveljavitev oslabitve, ki nasprotujejo znamenju oslabitve v primeru fizične poškodovanosti. UOMRSJS prav tako navaja, da obnovitev ali popravilo škode ne predstavlja spremembe ocene nadomestljive storitvene vrednosti sredstva po oslabitvi kot je določeno v 61. členu tega standarda.

Primerjava z MRS 36 (2004)

Mednarodni računovodski standard za javni sektor MRSJS 21 – Oslabitev nedonosnih sredstev obravnava oslabitev nedonosnih sredstev v javnem sektorju. Najpomembnejše razlike med MRSJS 21 in mednarodnim računovodskim standardom MRS 36 (2004) – Oslabitev sredstev so naslednje:

- MRSJS 21 obravnava oslabitev nedonosnih sredstev v javnem sektorju, medtem ko MRS 36 obravnava oslabitev donosnih sredstev pridobitno usmerjenih subjektov. MRSJS 21 pa določa, da se mora oslabitev nedonosnih sredstev javnega sektorja obračunavati v skladu z MRS 36.
- MRSJS 21 ne velja za nedonosna sredstva, ki so na datum poročanja izkazana po prevrednotenih vrednostih v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo v mednarodnem računovodskem standardu za javni sektor MRSJS 17 – Opredmetena osnovna sredstva. MRS 36 ne izvzema iz svojega področja donosna opredmetenih osnovnih sredstev, ki so na datum poročanja izkazana po prevrednotenih vrednostih.
- Metoda merjenja vrednosti pri uporabi sredstva, ki ne ustvarja denarja v skladu z MRSJS 21 se razlikuje od metode, ki se uporablja za donosna sredstva v skladu z MRS 36. MRSJS 21 meri vrednost pri uporabi sredstva, ki ne ustvarja denarja, kot sedanjo vrednost preostale storitvene zmožnosti sredstva ob uporabi več načinov izvedbe. MRS 36 meri vrednost pri uporabi donosnega sredstva kot sedanjo vrednost prihodnjih denarnih tokov na podlagi sredstva.
- MRSJS 21 ne določa spremembe tržne vrednosti sredstva kot glavno opozorilno znamenje oslabitve. Pomembno, nepričakovano zmanjšanje tržne vrednosti je kot najmanjše znamenje oslabitve označeno v MRS 36 s poudarjenim tiskom, medtem ko se MRSJS nanj sklicuje v razlagi.
- MRSJS 21 vključuje določilo o ustavitvi gradnje sredstva, preden je ta končana, ki je kot glavno opozorilno znamenje oslabitve označena s poudarjenim tiskom, nadaljevanje gradnje sredstva pa kot znak odprave izgube zaradi oslabitve. MRS 36 ne vključuje enakovrednega določila.
- Določene skupine sredstev so izvzete iz obsega MRS 36, ki pa niso izvzete iz obsega MRSJS 21. Tovrstno izvzemanje se nanaša na skupine sredstev, ki so predmet določenih določb MSRP glede oslabitve. Iz MRSJS 21 pa niso bile izključene, ker niso enakovredne MRSJS. Tovrstno izvzemanje vključuje biološka sredstva, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo, sredstva iz naslova odloženih davkov, odložene stroške pridobitve ter neopredmetena sredstva, ki izhajajo iz pogodbene pravice zavarovalnice v skladu z zavarovalnimi pogodbami, ki so v obsegu MSRP 4 – Zavarovalne pogodbe ter negibljava sredstva (ali skupine sredstev namenjene odtujitvi ali skupine za odtujitev) razvrščena kot sredstva, ki se posedujejo za prodajo v skladu z MSRP 5 – Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.

- MRSJS 21 obravnava oslabitev posameznih sredstev. V MRSJS 21 ne obstaja pojem, ki bi bil enakovreden donosni enoti, kot jo opredeljuje MRS 36.
- MRSJS 21 obravnava skupna sredstva na enak način kot druga nedonosna sredstva, medtem ko jih MRS 36 obravnava kot del donosnih enot.
- MRSJS 21 v nekaterih primerih uporablja drugačno izrazoslovje kot MRS 36. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »prihodek«, »nadomestljiva storitvena vrednost« in »izkaz prihodkov in odhodkov« v MRSJS 21. Ustrezni izrazi v MRS 36 so »dohodek«, »nadomestljiva vrednost« in »izkaz poslovnega izida«.