

Međunarodni računovodstveni standard 38

Nematerijalna imovina

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je da propiše računovodstveni tretman za nematerijalnu imovinu kojom se ni jedan drugi standard ne bavi posebno. Ovaj Standard zahtijeva da subjekt nematerijalnu imovinu prizna onda, i samo onda, ako su zadovoljeni navedeni kriteriji. Ovaj Standard također propisuje način mjerenja knjigovodstvene vrijednosti nematerijalne imovine i zahtijeva objavljivanje navedenih informacija o nematerijalnoj imovini.

Djelokrug

2. **Ovaj Standard se primjenjuje u računovodstvu nematerijalne imovine, osim:**
 - (a) **nematerijalne imovine u djelokrugu nekog drugog Standarda;**
 - (b) **finansijske imovine, kako je definirana u MRS 32 – *Finansijski instrumenti: prezentiranje*;**
 - (c) **pri priznavanju i mjerenju imovine povezane s istraživanjem i procjenom (vidi MSFI 6 - *Istraživanje i procjena mineralnih resursa*), ili**
 - (d) **izdataka za razvoj i vađenje minerala, nafte, prirodnog gasa i sličnih neobnovljivih resursa.**
3. Ako neki drugi standard propisuje računovodstveni postupak za određenu vrstu nematerijalne imovine, subjekt primjenjuje taj, a ne ovaj Standard. Na primjer, ovaj Standard se ne primjenjuje na:
 - (a) nematerijalnu imovinu koju subjekt drži radi prodaje u redovnom toku poslovanja (vidjeti MRS 2 - *Zalihe* i MRS 11 – *Ugovori o građenju*);
 - (b) odgođenu poreznu imovinu (vidjeti MRS 12 – *Porezi na dobit*);
 - (c) najmove u djelokrugu MRS 17 – *Najmovi*;
 - (d) imovinu koja proistječe iz primanja zaposlenih (vidjeti MRS 19 – *Primanja zaposlenih*);
 - (e) finansijsku imovinu definiranu u MRS 32. Priznavanje i mjerenje neke finansijske imovine obuhvaćeno je sa MSFI 10 – *Konsolidirani finansijski izvještaji*, MRS 27 – *Odvojeni finansijski izvještaji*, i MRS 28 – *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*;
 - (f) goodwill stečen u poslovnom spajanju (vidjeti MSFI 3 – *Poslovna spajanja*);
 - (g) odgođene troškove stjecanja i nematerijalnu imovinu, koji proizlaze iz ugovornih prava osiguratelja po osnovu ugovora o osiguranja iz djelokruga MSFI 4 – *Ugovori o osiguranju*. U MSFI 4 se navode posebni zahtjevi koji se odnose na objavljivanje tih odgođenih troškova stjecanja ali ne i takve nematerijalne imovine. Zato se na tu nematerijalnu imovinu primjenjuju zahtjevi za objavljivanjem iz ovog Standarda;

- (h) dugotrajnu nematerijalnu imovinu klasificiranu kao imovina koja se drži za prodaju (ili uključenu u grupu za otuđenje koja je klasificirana kao imovina koja se drži za prodaju) u skladu sa MSFI 5 – *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*.
4. Neka nematerijalna imovina može biti sadržana u ili na nekom fizičkom mediju, kao što je kompakt disk (u slučaju kompjuterskog softvera), pravna dokumentacija (u slučaju licence ili patenta) ili film. Prilikom određivanja treba li se neka imovina koja sadrži i nematerijalne i materijalne elemente tretirati prema MRS 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili kao nematerijalna imovina prema ovom Standardu, subjekt koristi rasuđivanje da procijeni koji element je značajniji. Naprimjer, kompjuterski softver za mašinski alat kojim se upravlja kompjuterski, a koji ne može da funkcionira bez tog konkretnog softvera, čini sastavni dio povezanog hardvera i tretira se kao nekretnina, postrojenje ili oprema. Isto važi i za operativni sistem kompjutera. Kada softver nije sastavni dio povezanog hardvera, kompjuterski softver se tretira kao nematerijalna imovina.
5. Ovaj Standard se, između ostalog, primjenjuje na izdatke za aktivnosti oglašavanja, obuke, pokretanja poslovanja, istraživanja i razvoja. Aktivnosti istraživanja i razvoja su usmjerene na razvijanje znanja. Stoga, iako ove aktivnosti mogu uroditi imovinom s fizičkim sadržajem (npr. prototipom), fizički element te imovine je od sporednog značaja u odnosu na njen nematerijalni element, odnosno znanje koje utjelovljuje.
6. U slučaju finansijskog najma, predmetna imovina može biti materijalna ili nematerijalna. Nakon početnog priznavanja, najmoprimac iskazuje nematerijalnu imovinu koja je predmet finansijskog najma u skladu sa ovim Standardom. Prava po osnovu ugovora o licencama za stavke kao što su igrani filmovi, video zapisi, predstave, rukopisi, patenti i autorska prava, isključena su iz djelokruga MRS 17 i spadaju u djelokrug ovog Standarda.
7. Do isključivanja iz djelokruga nekog standarda može doći ako su aktivnosti ili transakcije toliko specijalizirane da uzrokuju računovodstvene probleme koje je potrebno rješavati na neki drugačiji način. Takvi problemi se javljaju u računovodstvu izdataka za istraživanje, ili razvoj i vađenje nafte, gasa i mineralnih zaliha u ekstraktivnoj industriji i u slučaju ugovora o osiguranju. Stoga se ovaj Standard ne primjenjuje na izdatke za takve aktivnosti i ugovore. Međutim, ovaj Standard se primjenjuje na drugu nematerijalnu imovinu koja se koristi (kao što je kompjuterski softver), i druge izdatke (kao što su troškovi pokretanja poslovanja) koji nastaju u ekstraktivnim industrijskim djelatnostima ili osiguravajućim subjektima.

Definicije

8. **Sljedeći izrazi se u ovom Standardu koriste u navedenom značenju:**
- Amortizacija je sistematsko raspoređivanje amortizacijskog iznosa imovine tokom korisnog vijeka upotrebe imovine.**
- Imovina je resurs:**
- (a) koji subjekt kontrolira kao rezultat prošlih događaja; i
 - (b) od kojeg se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi u subjekt.

Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojem se neka imovina priznaje nakon odbitka akumulirane amortizacije i akumuliranih gubitaka od umanjenja vrijednosti.

Trošak je iznos plaćenog novca ili novčanih ekvivalenata ili fer vrijednost druge naknade date za nabavku imovine u vrijeme stjecanja ili izgradnje, ili gdje je to primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa specifičnim zahtjevima drugih MSFI, na primjer MSFI 2– *Plaćanje temeljeno na dionicama*.

Amortizacijski iznos je trošak (nabavke) imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje taj trošak umanjen za procijenjenu preostalu (rezidualnu) vrijednost.

Razvoj je primjena rezultata istraživanja ili drugih znanja na planiranje ili projektiranje novih ili značajno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sistema ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili upotrebe.

Vrijednost specifična za subjekt je sadašnja vrijednost novčanih tokova koje subjekt očekuje da će ostvariti od kontinuirane upotrebe imovine i od otuđenja imovine na kraju njenog korisnog vijeka upotrebe ili očekuje da će nastati prilikom podmirenja obaveze.

Fer vrijednost je iznos koji bi se naplatio za prodaju imovine ili platio za prenos obaveze u redovnoj transakciji među učesnicima na tržištu na datum mjerenja (Vidjeti MSFI 13 – *Mjerenje fer vrijednosti*).

Gubitak od umanjenja vrijednosti je iznos za koji knjigovodstvena vrijednost neke imovine premašuje njen nadoknadivi iznos.

Nematerijalna imovina je prepoznatljiva nemonetarna imovina bez fizičkog sadržaja.

Monetarna imovina je novac koji se drži i imovina koja treba da se primi u fiksnim ili odredivim iznosima novca.

Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje preduzeto radi stjecanja novih naučnih ili tehničkih saznanja i razumijevanja.

Rezidualna vrijednost nematerijalne imovine je procijenjeni iznos koji bi subjekt trenutno dobio otuđenjem imovine, umanjen za procijenjene troškove otuđenja, uz pretpostavku da starost i stanje imovine odgovaraju očekivanom na kraju korisnog vijeka upotrebe.

Vijek upotrebe je:

- (a) period u kojem se očekuje da će imovina biti na raspolaganju za upotrebu subjektu, ili
- (b) broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

Nematerijalna imovina

9. Subjekti često troše resurse, ili stvaraju obaveze, prilikom stjecanja, razvoja, održavanja ili unapređivanja nematerijalnih resursa kao što su naučno ili

tehničko znanje, projektiranje i implementacija novih procesa ili sistema, licence, intelektualno vlasništvo, poznavanje tržišta i zaštitni znakovi (uključujući robne marke i izdavačke naslove). Najčešći primjeri stavki obuhvaćenih tim širim nazivima su kompjuterski softver, patenti, autorska prava, igrani filmovi, liste kupaca, prava servisiranja hipoteke, ribolovne dozvole, uvozne kvote, franšize, odnosi s kupcima ili dobavljačima, vjernost kupaca, udio na tržištu i marketinška prava.

10. Ne zadovoljavaju sve stavke iz tačke 9. definiciju nematerijalne imovine, tj. prepoznatljivost, kontrolu nad resursom i postojanje budućih ekonomskih koristi. Ako neka stavka iz djelokruga ovog Standarda ne zadovoljava definiciju nematerijalne imovine, izdaci njenog stjecanja ili internog generiranja se priznaju kao rashod u trenutku nastanka. Međutim, ako je ta stavka stečena u poslovnom spajanju, ona čini dio goodwilla koji se priznaje na datum stjecanja (vidjeti tačku 68.).

Mogućnost identifikacije

11. Definicija nematerijalne imovine zahtijeva da se nematerijalna imovina može identifikovati kako bi se jasno razlikovala od goodwilla. Goodwill priznat u poslovnom spajanju je imovina koja predstavlja buduće ekonomske koristi koje proizlaze iz druge imovine stečene u poslovnom spajanju koja se nije mogla pojedinačno odrediti i zasebno priznati. Buduće ekonomske koristi mogu rezultirati iz sinergije između stečene imovine koja se može identifikovati ili imovine koja pojedinačno ne ispunjava uslove za priznavanje u finansijskim izvještajima.

12. **Imovina je prepoznatljiva ako je ili:**

- (a) **odvojiva, odnosno kad se može izdvojiti ili odijeliti iz subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, ili pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, prepoznatljivom imovinom ili obavezom, bez obzira na to namjerava li subjekt to uraditi ili ne; ili**
- (b) **proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, bez obzira na to jesu li ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta ili od drugih prava i obaveza.**

Kontrola

13. Subjekt ima kontrolu nad imovinom ako ima moć da ostvari buduće ekonomske koristi koje proizlaze iz predmetnog resursa i da drugima ograniči pristup tim koristima. Sposobnost subjekta da kontrolira buduće ekonomske koristi od nematerijalne imovine obično proizlazi iz zakonskih prava koja je moguće ostvariti sudskim putem. Ako zakonska prava ne postoje, mnogo je teže dokazati kontrolu. Međutim, zakonska ostvarivost prava nije neophodno uslov za posjedovanje kontrole zato što subjekt može ostvarivati kontrolu nad budućim ekonomskim koristima na neki drugi način.
14. Poznavanje tržišta i tehničko znanje mogu dovesti do budućih ekonomskih koristi. Subjekt kontrolira te koristi ako, na primjer, zaštititi to znanje zakonskim pravima kao što su autorska prava, ograničenje trgovinskog sporazuma (gdje je to dozvoljeno) ili zakonskom obavezom zaposlenika da čuvaju povjerljivost informacija.

15. Subjekt može imati tim stručnog osoblja i biti u stanju da identificira dodatne vještine zaposlenika koje će, uz obuku, dovesti do budućih ekonomskih koristi. Subjekt također može očekivati da će to osoblje nastaviti da mu i dalje stavlja na raspolaganje svoje vještine. Međutim, subjekt obično nema dovoljnu kontrolu nad očekivanim budućim ekonomskim koristima koje proizlaze iz tima stručnog osoblja i njihove obuke da bi te stavke zadovoljile definiciju nematerijalne imovine. Iz sličnog razloga, specifični upravljački ili tehnički talent vjerovatno neće zadovoljiti definiciju nematerijalne imovine, osim u slučaju da se zaštiti zakonskim pravima o njegovom korištenju i ostvarivanju budućih ekonomskih koristi od nje, i da također zadovoljava i druge dijelove definicije.
16. Subjekt može imati portfelj klijenata ili udio na tržištu i očekivati da će, zbog truda koji je uložio u izgradnju odnosa sa kupcima i njihove lojalnosti, ti kupci i dalje trgovati s njim. Međutim, u nedostatku zakonskih prava da se zaštite, ili drugih načina da se kontroliraju odnosi sa kupcima ili lojalnost kupaca, subjekt obično nema dovoljnu kontrolu nad očekivanim ekonomskim koristima iz odnosa sa kupcima i njihove lojalnosti da bi takve stavke (npr. portfelj kupaca, udio na tržištu, odnosi s kupcima i lojalnost kupaca) zadovoljile definiciju nematerijalne imovine. U nedostatku zakonskih prava da se zaštite odnosi s kupcima, transakcije razmjene za iste ili slične neugovorne odnose s kupcima (osim onih koje su dio poslovnog spajanja) pružaju dokaz da subjekt ipak može da kontrolira očekivane buduće ekonomske koristi koje proizlaze iz odnosa sa kupcima. S obzirom na to da takve transakcije razmjene također pružaju dokaz da su odnosi s kupcima odvojivi, ti odnosi sa kupcima zadovoljavaju definiciju nematerijalne imovine.

Buduće ekonomske koristi

17. Buduće ekonomske koristi koje priteču od nematerijalne imovine mogu uključivati i prihod od prodaje proizvoda ili usluga, uštede troškova, ili druge koristi od imovine koju subjekt upotrebljava. Na primjer, korištenje intelektualnog vlasništva u proizvodnom procesu može smanjiti buduće troškove proizvodnje umjesto da poveća buduće prihode.

Priznavanje i mjerenje

18. Priznavanje stavke kao nematerijalne imovine zahtijeva da subjekt pokaže da ta stavka zadovoljava:
- (a) definiciju nematerijalne imovine (vidjeti tačke 8.–17.), i
 - (b) kriterije za priznavanje (vidjeti tačke 21.–23.).
- Ovaj zahtjev se primjenjuje na početno nastale troškove stjecanja ili internog generiranja nematerijalne imovine, kao i na troškove koji nastaju naknadno prilikom dorade, zamjene dijela ili servisiranja te imovine.
19. U tačkama 25.–32. se obrađuje primjena kriterija za priznavanje zasebno stečene nematerijalne imovine, dok se tačke 33.–34. bave njihovom primjenom na nematerijalnu imovinu stečenu u poslovnom spajanju. Tačka 44. se bavi početnim mjerenjem nematerijalne imovine stečene putem državnih davanja, tačke 45.–47. razmjenom nematerijalne imovine, a tačke 48.–50. tretmanom interno generiranog goodwilla. U tačkama 51.–67. se obrađuje početno priznavanje i mjerenje interno generirane nematerijalne imovine.

20. U mnogim slučajevima je priroda nematerijalne imovine takva da se ne vrši ni njena dorada ni zamjena nekog dijela takve imovine. U skladu s tim, vjerovatnije je da će većina naknadnih izdataka zadržati očekivane buduće ekonomske koristi sadržane u postojećoj nematerijalnoj imovini nego zadovoljiti definiciju nematerijalne imovine i kriterije za priznavanje iz ovog Standarda. Osim toga, često je naknadne izdatke teže pripisati direktno određenoj nematerijalnoj imovini nego poslovanju u cjelini. Stoga se naknadni izdaci – izdaci nastali nakon početnog priznavanja stečene nematerijalne imovine ili nakon dovršetka interno generirane nematerijalne imovine – samo rijetko priznaju u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine. U skladu s tačkom 63., naknadni izdaci za robne marke, impresume, izdavačke naslove, liste kupaca i stavke sličnog sadržaja (bez obzira jesu li stečene izvana ili interno generirane) se uvijek priznaju u dobit ili gubitak u trenutku nastanka. Razlog je taj što takve izdatke nije moguće razlikovati od izdataka za razvoj poslovanja u cjelini.
21. **Nematerijalna imovina se priznaje onda, i samo onda, ako:**
- je vjerovatno da će očekivane buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini, pritjecati u subjekt, i**
 - je trošak imovine moguće pouzdano izmjeriti.**
22. **Subjekt procjenjuje vjerovatnoću očekivanih budućih ekonomskih koristi primjenjujući razumne i dokazive pretpostavke koje predstavljaju najbolju procjenu uprave o ukupnim ekonomskim uslovima koji će postojati tokom vijeka upotrebe imovine.**
23. Subjekt koristi rasuđivanje da procijeni stepen sigurnosti vezan za tok budućih ekonomskih koristi koje se mogu pripisati korištenju imovine na osnovu dokaza raspoloživih u vrijeme početnog priznavanja, pri čemu veći značaj pridaje eksternim dokazima.
24. **Nematerijalna imovina se početno mjeri po trošku.**

Zasebno stjecanje

25. U normalnim okolnostima, cijena koju subjekt plaća da bi zasebno stekao neku nematerijalnu imovinu odražava očekivanja vezana za vjerovatnoću da će buduće ekonomske koristi sadržane u toj imovini pritjecati u subjekt. Drugim riječima, subjekt očekuje da će doći do priliva ekonomskih koristi, čak i ako su vrijeme ili iznos tog priliva neizvjesni. Prema tome, kod zasebno stečene nematerijalne imovine se kriterij priznavanja vezan za vjerovatnoću iz tačke 21.(a) uvijek smatra ispunjenim.
26. Pored toga, trošak zasebno stečene nematerijalne imovine obično se može pouzdano izmjeriti. To je posebno slučaj kad je naknada za kupovinu u obliku novca ili druge monetarne imovine.
27. Trošak zasebno stečene nematerijalne imovine se sastoji od:
- njene nabavne cijene, uključujući uvozne carine i nepovratne poreze na promet, nakon odbitka trgovinskih popusta i rabata, i
 - svih troškova koji se direktno mogu pripisati pripremi imovine za predviđenu upotrebu.

28. Primjeri troškova koji se mogu direktno pripisati su:
- troškovi primanja zaposlenih (definiranih u MRS 19) koji direktno proizlaze iz dovođenja imovine u radno stanje;
 - profesionalne naknade koje proizlaze direktno iz dovođenja imovine u radno stanje; i
 - troškovi testiranja pravilnog funkcioniranja imovine.
29. Primjeri troškova koji ne čine sastavni dio troška nematerijalne imovine su:
- troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove oglašavanja i promotivne aktivnosti);
 - troškovi vođenja poslovanja na novoj lokaciji ili sa novom grupom kupaca (uključujući troškove obuke osoblja); i
 - administrativni i drugi režijski troškovi.
30. Priznavanje troškova u knjigovodstvenoj vrijednosti nematerijalne imovine prestaje onda kad se imovina dovede u stanje neophodno da funkcionira na način koji je predvidjela uprava. Stoga se troškovi nastali tokom korištenja ili preraspoređivanja nematerijalne imovine ne uključuju u knjigovodstvenu vrijednost te imovine. Na primjer, sljedeći troškovi se ne uključuju u knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine:
- troškovi koji nastaju kada imovina koja može da funkcionira na način koji je predvidjela uprava tek treba da se stavi u upotrebu; i
 - početni gubici poslovanja, kao što su gubici koji nastaju u vrijeme dok raste potražnja za proizvodima te imovine.
31. Prilikom razvoja nematerijalne imovine mogu nastati neke aktivnosti koje nisu neophodne da bi se ta imovina dovela u stanje neophodno da bi mogla funkcionirati na način koji je predvidjela uprava. Te sporedne aktivnosti se mogu pojaviti prije ili tokom aktivnosti razvoja. S obzirom na to da sporedne aktivnosti nisu neophodne da bi se imovina dovela u stanje neophodno da bi mogla funkcionirati na način koji je predvidjela uprava, prihod i rashodi povezani sa sporednim aktivnostima se odmah priznaju u dobit ili gubitak, i uključuju u odgovarajuće klasifikacije prihoda i rashoda.
32. Ako se plaćanje za nematerijalnu imovinu odgađa duže od normalnih kreditnih uslova, njen trošak je ekvivalent cijeni koja se plaća u novcu. Razlika između tog iznosa i ukupnih plaćanja se priznaje kao rashod za kamatu tokom perioda kredita, osim u slučaju da se kapitalizira u skladu sa MRS 23 – *Troškovi pozajmljivanja*.

Stjecanje kao dio poslovnog spajanja

33. U skladu sa MSFI 3 – *Poslovna spajanja*, ako se nematerijalna imovina stekne u poslovnom spajanju, trošak te nematerijalne imovine je njena fer vrijednost na datum stjecanja. Fer vrijednost nematerijalne imovine odražava očekivanja tržišnih učesnika na datum stjecanja vezana za vjerovatnoću da će očekivane buduće ekonomske koristi sadržane u toj imovini pritjecati u subjekt. Drugim riječima, subjekt očekuje da će doći do priliva ekonomskih koristi, čak i ako su vrijeme ili iznos tog priliva neizvjesni. Prema tome, kod nematerijalne imovine stečene u poslovnim spajanjima se kriterij priznavanja vezan za vjerovatnoću

iz tačke 21.(a) uvijek smatra ispunjenim. Ako je imovina stečena u poslovnom spajanju odvojiva ili proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, postoji dovoljno informacija da se fer vrijednost imovine izmjeri pouzdano. Prema tome, kod nematerijalne imovine stečene u poslovnom spajanju se kriterij priznavanja vezan za pouzdanost mjerenja iz tačke 21.(b) uvijek smatra ispunjenim.

34. U skladu sa ovim Standardom i MSFI 3 (revidiranim 2008. godine), stjecalac na datum stjecanja priznaje, zasebno od goodwilla, nematerijalnu imovinu stečenog subjekta, bez obzira na to je li stečeni subjekt priznao tu imovinu prije tog poslovnog spajanja. To znači da stjecalac kao imovinu priznaje, zasebno od goodwilla, projekt istraživanja i razvoja stečenog subjekta koji je u toku, ako taj projekt zadovoljava definiciju nematerijalne imovine. Projekt istraživanja i razvoja stečenog subjekta koji je u toku zadovoljava definiciju nematerijalne imovine kada:

- (a) zadovoljava definiciju imovine, i
- (b) se može identifikovati, odnosno odvojiv je ili proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava.

Nematerijalna imovina stečena u poslovnom spajanju

35. Ako je nematerijalna imovina stečena u poslovnom spajanju odvojiva ili proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, postoji dovoljno informacija za pouzdano mjerenje fer vrijednosti te imovine. Kada, u procjenama koje se koriste za mjerenje fer vrijednosti nematerijalne imovine, postoji više mogućih ishoda različite vjerovatnoće, ta neizvjesnost ulazi u mjerenje fer vrijednosti te imovine.

36. Nematerijalna imovina stečena u poslovnom spajanju može biti odvojiva, ali samo zajedno s povezanim ugovorom, prepoznatljivom imovinom, ili obavezom. U takvim slučajevima, stjecalac priznaje nematerijalnu imovinu zasebno od goodwilla, ali zajedno s povezanom stavkom.

37. Stjecalac može priznati grupu komplementarne nematerijalne imovine kao jedinstvenu imovinu, pod uslovom da pojedinačna imovina u grupi ima sličan vijek upotrebe. Na primjer, izrazi "robna marka" i "zaštićeno ime" često se koriste kao sinonimi za zaštitne znakove i druge žigove. Međutim, to su opći marketinški pojmovi koji se obično koriste za označavanje grupe komplementarne imovine kao što je robna oznaka (ili uslužni žig) i pripadajući robni naziv, formule, recepture i tehnološka stručnost.

38.–

41. [brisan]

Naknadni izdaci u stečenom projektu istraživanja i razvoja u toku

42. **Izdaci za istraživanje ili razvoj koji:**

- (a) se odnose na projekt istraživanja ili razvoja u toku, stečen zasebno ili u poslovnom spajanju i priznat kao nematerijalna imovina, i
- (b) su nastali nakon stjecanja tog projekta

obračunavaju se u skladu s tačkama 54.–62.

43. Primjena zahtjeva iz tački 54.–62. podrazumijeva da se naknadni izdaci za projekt istraživanja ili razvoja u toku, stečenog zasebno ili u poslovnom spajanju i priznatog kao nematerijalna imovina:
- (a) priznaju kao rashod u trenutku nastanka, ako se radi o izdacima za istraživanje;
 - (b) priznaju kao rashod u trenutku nastanka, ako se radi o izdacima za razvoj koji ne ispunjavaju kriterije da se priznaju kao nematerijalna imovina iz tačke 57.; i
 - (c) dodaju knjigovodstvenom iznosu stečenog projekta istraživanja ili razvoja u toku, ako se radi o izdacima za razvoj koji ispunjavaju kriterije za priznavanje iz tačke 57.

Stjecanje putem državnog davanja

44. U nekim slučajevima, nematerijalna imovina se može steći besplatno, ili uz neznatnu naknadu, putem državnog davanja. Do toga može doći kada država prenese ili dodijeli subjektu nematerijalnu imovinu, kao što su prava aerodroma na slijetanje, licence za rad radio ili televizijskih stanica, uvozne dozvole ili kvote ili prava na pristup drugim ograničenim resursima. U skladu sa MRS 20 – *Računovodstvo državnih bespovratnih davanja i objavljivanje državne pomoći*, subjekt može odabrati da početno prizna i nematerijalnu imovinu i državno davanje po fer vrijednosti. Ako subjekt odabere da početno ne prizna imovinu po fer vrijednosti, onda subjekt početno priznaje imovinu po nominalnoj vrijednosti (drugi postupak koji dopušta MRS 20) uvećanoj za sve izdatke koji se mogu direktno pripisati pripremi imovine za predviđenu upotrebu.

Razmjene imovine

45. Jedna nematerijalna imovina, ili više njih, se može dobiti u zamjenu za nemonetarnu imovinu ili više njih, ili za kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Sljedeća razmatranja se odnose samo na razmjenu jedne nemonetarne imovine za drugu, ali se primjenjuju i na sve razmjene opisane u prethodnoj rečenici. Trošak takve nematerijalne imovine se mjeri po fer vrijednosti osim u slučaju da: (a) transakcija nema komercijalni sadržaj ili (b) fer vrijednost ni primljene ni date imovine se ne može pouzdano izmjeriti. Stečena imovina se mjeri na ovaj način čak i ako subjekt ne može odmah da prestane priznavati imovinu koju je dao. Ako se stečena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njen trošak se mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti imovine koja je data.
46. Subjekt određuje ima li transakcija razmjene komercijalni sadržaj razmatrajući nivo do kojeg se očekuje da će se, kao rezultat transakcije, promijeniti njegovi novčani tokovi. Transakcija razmjene ima komercijalni sadržaj ako:
- (a) se struktura (tj. rizik, vremenska dinamika i iznos) novčanih tokova primljene imovine razlikuje od strukture novčanih tokova prenesene imovine; ili
 - (b) se vrijednost dijela poslovanja subjekta, specifična za taj subjekt, koja je pod utjecajem te transakcije promijeni kao posljedica razmjene; i

- (c) je razlika pod (a) ili (b) značajna u odnosu na fer vrijednost razmijenjene imovine.

Za potrebe određivanja ima li transakcija razmjene komercijalni sadržaj, vrijednost dijela poslovanja subjekta, specifična za taj subjekt, koja je pod utjecajem te transakcije treba odražavati novčane tokove nakon oporezivanja. Rezultat može biti jasan i bez obaveze subjekta da vrši detaljna izračunavanja.

47. U tački 21.(b) se navodi da je mogućnost da se trošak imovine pouzdano izmjeri uslov za priznavanje nematerijalne imovine. Fer vrijednost nematerijalne imovine se može pouzdano izmjeriti ako: (a) varijabilnost u nizu razumnih mjerenja fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu ili (b) vjerovatnoće različitih procjena u tom nizu se mogu razumno procijeniti i koristiti prilikom mjerenja fer vrijednosti. Ako subjekt može pouzdano izmjeriti fer vrijednost ili primljene ili date imovine, onda se fer vrijednost date imovine koristi za mjerenje troška, osim u slučaju da je fer vrijednost primljene imovine očiglednija.

Interno generirani goodwill

48. **Interno generirani goodwill se ne priznaje kao imovina.**
49. U nekim slučajevima, izdaci nastaju da bi se generirale buduće ekonomske koristi, ali rezultat nije stvaranje nematerijalne imovine koja ispunjava kriterije za priznavanje iz ovog Standarda. Takvi izdaci se često opisuju kao izdaci koji doprinose interno generiranom goodwillu. Interno generirani goodwill se ne priznaje kao imovina zato što on nije prepoznatljiv resurs (odnosno, nije ni odvojiv niti proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava) pod kontrolom subjekta koji se može pouzdano izmjeriti po trošku.
50. Razlike između fer vrijednosti subjekta i knjigovodstvene vrijednosti njegove prepoznatljive neto imovine u bilo kojem trenutku mogu obuhvatiti niz faktora koji utječu na fer vrijednost subjekta. Međutim, takve razlike ne predstavljaju trošak nematerijalne imovine pod kontrolom subjekta.

Interno generirana nematerijalna imovina

51. Nekad je teško procijeniti ispunjava li interno generirana nematerijalna imovina uslove za priznavanje zbog problema vezanih za:
- (a) utvrđivanje da li i kada postoji prepoznatljiva imovina koja će generirati očekivane buduće ekonomske koristi; i
 - (b) pouzdanog određivanja troška imovine. U nekim slučajevima, trošak internog generiranja nematerijalne imovine ne može da se razluči od troška održavanja ili unapređenja interno generiranog goodwilla ili vođenja svakodnevnih poslovnih aktivnosti.
- Stoga, pored ispunjavanja općih zahtjeva za priznavanje i početno mjerenje nematerijalne imovine, subjekt je dužan primjenjivati zahtjeve i uputstva iz tački 52.-67. na svu interno generiranu nematerijalnu imovinu.
52. Da bi procijenio ispunjava li interno generirana nematerijalna imovina kriterije za priznavanje, subjekt klasificira generiranje imovine na:
- (a) fazu istraživanja, i

(b) fazu razvoja.

Iako su izrazi “istraživanje” i “razvoj” definirani, izrazi “faza istraživanja” i “faza razvoja” za potrebe ovog Standarda imaju šire značenje.

53. Ako subjekt ne može da razluči fazu istraživanja od faze razvoja internog projekta stvaranja nematerijalne imovine, subjekt tretira izdatke za taj projekt kao da su nastali samo u fazi istraživanja.

Faza istraživanja

54. **Nematerijalna imovina koja proizlazi iz istraživanja (ili iz faze istraživanja internog projekta) se ne priznaje. Izdaci za istraživanje (ili za fazu istraživanja internog projekta) se priznaju kao rashod u trenutku kad su nastali.**

55. U fazi istraživanja internog projekta, subjekt ne može dokazati da postoji nematerijalna imovina koja će generirati vjerovatne buduće ekonomske koristi. Stoga se ti izdaci priznaju kao rashod u trenutku kad su nastali.

56. U primjere istraživačkih aktivnosti spadaju:

- (a) aktivnosti čiji je cilj stjecanje novog znanja;
- (b) pronalaženje, ocjenjivanje i konačni odabir primjena rezultata istraživanja i drugih znanja;
- (c) pronalaženje alternativnih rješenja za materijale, uređaje, proizvode, procese, sisteme ili usluge; i
- (d) formuliranje, projektiranje, ocjenjivanje i konačni odabir mogućih alternativnih rješenja za nove ili poboljšane materijale, uređaje, proizvode, procese, sisteme ili usluge.

Faza razvoja

57. **Nematerijalna imovina koja proizlazi iz razvoja (ili iz faze razvoja internog projekta) se priznaje onda, i samo onda, ako subjekt može da dokaže sve navedeno:**

- (a) **tehničku izvodljivost dovršenja te nematerijalne imovine tako da bude raspoloživa za korištenje ili prodaju;**
- (b) **svoju namjeru da dovrši tu nematerijalnu imovinu i da je koristi ili proda;**
- (c) **svoju sposobnost da koristi ili proda tu nematerijalnu imovinu;**
- (d) **način na koji će ta nematerijalna imovina generirati vjerovatne buduće ekonomske koristi. Između ostalog, subjekt može dokazati postojanje tržišta za proizvode te nematerijalne imovine ili sâmu tu nematerijalnu imovinu ili, ako će se koristiti interno, njenu korisnost;**
- (e) **raspoloživost adekvatnih tehničkih, finansijskih i drugih resursa za dovršenje razvoja, i za korištenje ili prodaju te nematerijalne imovine;**

(f) svoju sposobnost da pouzdano mjeri izdatke koji se mogu pripisati toj nematerijalnoj imovini tokom njenog razvijanja.

58. U fazi razvoja internog projekta, subjekt može, u nekim slučajevima, identificirati nematerijalnu imovinu i dokazati da će ta imovina generirati vjerovatne buduće ekonomske koristi. Razlog je taj što je faza razvoja projekta znatno naprednija od faze istraživanja.
59. Primjeri aktivnosti razvoja su:
- (a) projektiranje, konstrukcija i testiranje prototipova i modela prije proizvodnje ili upotrebe;
 - (b) projektiranje alata, šablona, kalupa i matrica koje podrazumijeva nove tehnologije;
 - (c) projektiranje, konstrukcija i rad pilot postrojenja koje nije ekonomski izvodljivo za komercijalnu proizvodnju; i
 - (d) projektiranje, konstrukcija i testiranje odabranog alternativnog rješenja za nove ili poboljšane materijale, uređaje, proizvode, procese, sisteme ili usluge.
60. Da bi pokazao način na koji će nematerijalna imovina generirati vjerovatne buduće ekonomske koristi, subjekt procjenjuje buduće ekonomske koristi koje će ostvariti od te imovine korištenjem principa iz MRS 36 – *Umanjenje vrijednosti imovine*. Ako ta imovina generira ekonomske koristi samo u kombinaciji s drugom imovinom, subjekt primjenjuje koncept jedinica koje generiraju novac iz MRS 36.
61. Raspoloživost resursa za dovršenje, korištenje i ostvarivanje koristi od nematerijalne imovine se može dokazati, na primjer, pomoću poslovnog plana u kojem se prikazuju tehnički, finansijski i ostali potrebni resursi i sposobnost subjekta da osigura te resurse. U nekim slučajevima, subjekt pokazuje raspoloživost eksternog finansiranja pribavljanjem dokaza od zajmodavca da je spreman finansirati taj plan.
62. Sistemi obračunavanja troškova subjekta često mogu pouzdano izmjeriti trošak internog generiranja nematerijalne imovine, kao što su plaće i drugi izdaci nastali prilikom zaštite autorskih prava ili licenci ili razvoja kompjuterskog softvera.
63. **Interno generirane robne marke, impresumi, izdavački naslovi, liste kupaca i stavke sličnog sadržaja se ne priznaju kao nematerijalna imovina.**
64. Izdaci za interno generirane robne marke, impresume, izdavačke naslove, liste kupaca i stavke sličnog sadržaja se ne mogu razlučiti od troška razvoja poslovanja u cjelini. Stoga se te stavke ne priznaju kao nematerijalna imovina.

Trošak interno generirane nematerijalne imovine

65. Trošak interno generirane nematerijalne imovine za potrebe tačke 24. je zbir izdataka nastalih od datuma kada je nematerijalna imovina prvi put ispunila kriterije za priznavanje iz tački 21., 22. i 57. Tačkom 71. se zabranjuje ponovno iskazivanje izdataka koji su prethodno priznati kao rashod.

66. Trošak interno generirane nematerijalne imovine obuhvata sve direktne troškove neophodne za stvaranje, proizvodnju i pripremu imovine za funkcioniranje na način na koji je predvidjela uprava. Primjeri troškova koji se mogu direktno pripisati su:

- (a) troškovi materijala i usluga korištenih ili potrošenih prilikom generiranja nematerijalne imovine;
- (b) troškovi primanja zaposlenih (definirani u MRS 19) koji proizlaze iz generiranja nematerijalne imovine;
- (c) naknade za registraciju zakonskog prava; i
- (d) amortizacija patenata i licenci korištenih za generiranje nematerijalne imovine.

MRS 23 navodi kriterije za priznavanje kamate kao elementa troška interno generirane nematerijalne imovine.

67. Sljedeće stavke nisu komponente troška interno generirane nematerijalne imovine:

- (a) prodajni, administrativni i ostali opći režijski izdaci, osim u slučaju da se ovi izdaci mogu direktno pripisati pripremi imovine za upotrebu;
- (b) identificirane neefikasnosti i početni proizvodni gubici nastali prije nego što je imovina dostigla planirani učinak; i
- (c) izdatak osposobljavanja osoblja za rukovanje imovinom.

Primjer koji ilustrira tačku 65.

Subjekt razvija novi proizvodni proces. Tokom 20X5. godine, nastali izdaci su iznosili 1.000 v.j.,^(a) od kojih je 900 v.j. nastalo prije 1. decembra 20X5. godine a 100 v.j. je nastalo između 1. decembra 20X5. i 31. decembra 20X5. godine. Subjekt je u stanju dokazati da je, na dan 1. decembra 20X5. godine, proizvodni proces ispunio kriterije za priznavanje kao nematerijalna imovina. Nadoknadivi iznos praktičnog znanja (know-how) ugrađenog u proces (uključujući buduće novčane odlive za dovršavanje procesa prije nego što postane raspoloživ za upotrebu) procjenjuje se na 500 valutnih jedinica.

Na kraju 20X5. godine, taj proizvodni proces se priznaje kao nematerijalna imovina po trošku od 100 v.j. (izdaci nastali od datuma ispunjenja kriterija za priznavanje, tj. 1. decembra 20X5. godine). Izdaci u visini 900 v.j. nastali prije 1. decembra 20X5. godine priznaju kao rashod zato što kriteriji za priznavanje nisu bili ispunjeni sve do 1. decembra 20X5. godine. Ti izdaci ne čine dio troška proizvodnog procesa priznatog u izvještaju o finansijskom položaju.

Tokom 20X6. godine, nastali izdaci iznose 2.000 valutnih jedinica. Na kraju 20X6. godine, nadoknadivi iznos praktičnog znanja (know-how) ugrađenog u proces (uključujući buduće novčane odljeve za dovršavanje procesa prije nego što postane raspoloživ za upotrebu) procjenjuje se na 1.900 valutnih jedinica.

Na kraju 20X6. godine, trošak proizvodnog procesa iznosi 2.100 v.j. (izdaci od 100 v.j. priznati na kraju 20X5. godine plus izdaci u visini 2.000 v.j. priznati u 20X6. godini). Subjekt priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti u visini od 200 v.j. da bi uskladio knjigovodstvenu vrijednost procesa prije gubitka od umanjenja vrijednosti (2.100 v.j.) s njegovim nadoknadivim iznosom (1.900 v.j.). Ovaj gubitak od umanjenja vrijednosti će se stornirati u narednom periodu ako zahtjevi za storniranje iz MRS 36 budu ispunjeni.

(a) U ovom Standardu, monetarni iznosi su izraženi u "valutnim jedinicama" (v.j.).

Priznavanje rashoda

- 68. Izdaci za nematerijalnu stavku se priznaju kao rashod u trenutku kad su nastali, osim:**
- (a) **ako čine dio troška nematerijalne imovine koja ispunjava kriterije za priznavanje (vidjeti tačke 18.–67.); ili**
 - (b) **ako je stavka stečena u poslovnom spajanju i ne može se priznati kao nematerijalna imovina. Ako je tako, onda ona čini dio iznosa priznatog kao goodwill na datum stjecanja (vidjeti MSFI 3).**
- 69.** U nekim slučajevima, izdaci nastaju da bi subjekt ostvario buduće ekonomske koristi, ali se pri tome ne stječe niti stvara nikakva nematerijalna ili druga imovina koja bi se mogla priznati. U slučaju nabavke robe, subjekt priznaje takve izdatke kao rashod kada ima pravo pristupa toj robi. U slučaju nabavke usluga, subjekt priznaje izdatke kao rashod kada dobije te usluge. Na primjer, izdaci za istraživanje se priznaju kao rashod u trenutku kada nastanu (vidjeti tačku 54.), osim kada su stečeni kao dio poslovnog spajanja. U druge primjere izdataka koji se priznaju kao rashod u trenutku nastanka spadaju:

- (a) izdaci za aktivnosti pokretanja poslovanja (tj. "start-up" troškovi), osim u slučaju da su ti izdaci uključeni u trošak neke stavke nekretnina, postrojenja i opreme u skladu sa MRS 16. Troškovi pokretanja poslovanja mogu se sastojati od troškova osnivanja, kao što su pravni i sekretarski troškovi nastali prilikom osnivanja pravnog subjekta, izdaci za otvaranje novog objekta ili djelatnosti (tj. troškovi prije otvaranja) ili izdaci za pokretanje novih poslovnih aktivnosti ili lansiranja novih proizvoda ili procesa (tj. predoperativni troškovi);
 - (b) izdaci za aktivnosti obuke;
 - (c) izdaci za aktivnosti oglašavanja i promocije (uključujući kataloge za naručivanje putem pošte);
 - (d) izdatke za premještanje na drugu lokaciju ili reorganizaciju dijela ili cijelog subjekta.
- 69.A Subjekt ima pravo pristupa robi onda kad je posjeduje. Slično tome, on ima pravo pristupa robi kad ju je dobavljač proizveo u skladu s uslovima ugovora o nabavci i subjekt može zahtijevati isporuku te robe u zamjenu za plaćanje. Usluge su primljene onda kad ih dobavljač pruži u skladu s ugovorom o pružanju usluga subjektu, a ne onda kad ih subjekt koristi da pruži neku drugu uslugu, na primjer, da isporuči oglas kupcima.
70. Tačka 68. ne sprečava subjekt da prizna avansno plaćanje kao imovinu kad je plaćanje robe izvršeno prije nego što je subjekt stekao pravo pristupa toj robi. Slično tome, tačka 68. ne sprečava subjekt da prizna avansno plaćanje kao imovinu kad je plaćanje usluga izvršeno prije nego što su te usluge pružene subjektu.

Ranije nastali rashodi koji se ne priznaju kao imovina

71. **Izdaci za nematerijalnu stavku koja je početno priznata kao rashod se ne priznaju kao dio troška nematerijalne imovine na neki kasniji datum.**

Mjerenje nakon priznavanja

72. **Subjekt je dužan kao svoju računovodstvenu politiku izabrati ili model troška iz tačke 74. ili model revalorizacije iz tačke 75. Ako se nematerijalna imovina iskazuje korištenjem modela revalorizacije, sva druga imovina u istoj klasi se iskazuje korištenjem tog istog modela, osim ako za tu imovinu ne postoji aktivno tržište.**
73. Klasa nematerijalne imovine je grupa imovine slične prirode i namjene u poslovanju subjekta. Stavke u jednoj klasi nematerijalne imovine se revaloriziraju istovremeno da bi se izbjegla selektivna revalorizacija imovine i prikazivanje iznosa u finansijskim izvještajima koji predstavljaju mješavinu troškova i vrijednosti na različite datume.

Model troška

74. **Nakon početnog priznavanja, nematerijalna imovina se iskazuje po svom trošku umanjenom za svaku akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.**

Model revalorizacije

75. Nakon početnog priznavanja, nematerijalna imovina se iskazuje po revaloriziranoj vrijednosti, koja predstavlja njenu fer vrijednost na datum revalorizacije umanjenu za svaku naknadnu akumuliranu amortizaciju i sve naknadne akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Za potrebe revalorizacije prema ovom Standardu, fer vrijednost se mjeri pozivanjem na aktivno tržište. Revalorizacija se vrši dovoljno redovno, tako da se na kraju izvještajnog perioda knjigovodstvena vrijednost imovine ne razlikuje značajno od njene fer vrijednosti.
76. Model revalorizacije ne dozvoljava:
- (a) revalorizaciju nematerijalne imovine koja nije prethodno priznata kao imovina; ili
 - (b) početno priznavanje nematerijalne imovine po iznosima koji su različiti od troška.
77. Model revalorizacije se primjenjuje nakon što se imovina početno prizna po trošku. Međutim, ako je samo dio troška nematerijalne imovine priznat kao imovina zato što ta imovina nije ispunjavala kriterije za priznavanje do određenog dijela procesa (vidjeti tačku 65.), model revalorizacije se može primijeniti na cijelu tu imovinu. Također, model revalorizacije se može primijeniti na nematerijalnu imovinu koja je dobijena putem državnog davanja i priznata u nominalnom iznosu (vidjeti tačku 44.).
78. Postojanje aktivnog tržišta za nematerijalnu imovinu nije uobičajeno, iako je moguće. Na primjer, u nekim jurisdikcijama može postojati aktivno tržište za slobodno prenosive taksi dozvole, ribolovne dozvole ili proizvodne kvote. Međutim, ne može postojati aktivno tržište za robne marke, novinske impresume, prava na izdavanje muzičkih i filmskih djela, patente ili zaštitne znakove, zato što je svaka takva imovina jedinstvena. Također, iako se nematerijalna imovina kupuje i prodaje, o ugovorima pregovaraju pojedinačni kupci i prodavci a transakcije su relativno rijetke. Iz navedenih razloga, cijena plaćena za jednu imovinu ne može poslužiti kao dovoljan dokaz o fer vrijednosti neke druge imovine. Osim toga, cijene često nisu dostupne javnosti.
79. Učestalost vršenja revalorizacije zavisi od promjenjivosti fer vrijednosti nematerijalne imovine koja je predmet revalorizacije. Ako se fer vrijednost revalorizirane imovine značajno razlikuje od njene knjigovodstvene vrijednosti, neophodna je daljnja revalorizacija. Kod neke nematerijalne imovine može doći do značajnih i promjenjivih kretanja fer vrijednosti, što zahtijeva godišnju revalorizaciju. Tako često vršenje revalorizacije nije potrebo za onu nematerijalnu imovinu čija kretanja fer vrijednosti nisu značajna.
80. Kad se nematerijalna imovina revalorizira, knjigovodstvena vrijednost te imovine se usklađuje sa revaloriziranom vrijednošću. Na datum revalorizacije, imovina se tretira na jedan od sljedećih načina:
- (a) bruto knjigovodstvena vrijednost se usklađuje na način dosljedan revalorizaciji knjigovodstvene vrijednosti imovine. Na primjer, bruto knjigovodstvena vrijednost se može prepraviti pozivanjem na uočljive tržišne podatke ili se može prepraviti proporcionalno promjeni knjigovodstvene vrijednosti. Akumulirana amortizacija na datum

revalorizacije se usklađuje tako da bude jednaka razlici između bruto knjigovodstvene vrijednosti i knjigovodstvene vrijednosti imovine nakon uzimanja u obzir akumuliranih gubitaka od umanjenja vrijednosti; ili

- (b) akumulirana amortizacija se eliminira iz bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine.

Iznos usklađenja akumulirane amortizacije čini dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrijednosti koje se iskazuje u skladu s tačkama 85.i 86.

- 81. Ako nematerijalna imovina iz klase revalorizirane nematerijalne imovine ne može da se revalorizira zato što ne postoji aktivno tržište za tu imovinu, ta se imovina iskazuje po svom trošku umanjenom za svu akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrijednosti.**
- 82. Ako fer vrijednostrevalorizirane nematerijalne imovine više ne može da se mjeri pozivanjem na aktivno tržište, za njenu revaloriziranu vrijednost se uzima njena knjigovodstvena vrijednost na datum kad je vršena posljednja revalorizacija pozivanjem na aktivno tržište, umanjena za svaku naknadnu akumuliranu amortizaciju i sve naknadne akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.**
83. Činjenica da za revaloriziranu nematerijalnu imovinu više ne postoji aktivno tržište može ukazivati na mogućnost umanjenja njene vrijednosti i potrebu da se testira na umanjenje vrijednosti u skladu sa MRS 36.
84. Ako fer vrijednost imovine može da se izmjeri pozivanjem na aktivno tržište na neki kasniji datum mjerenja, model revalorizacije se primjenjuje od tog datuma.
- 85. Akose, kaorezultatrevalorizacije, knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine poveća, to povećanje se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit i akumulira u kapitalu u okviru pozicije revalorizacijski višak. Međutim, to povećanje se priznaje u dobit ili gubitak u obimu u kojem poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno priznato u dobit ili gubitak.**
- 86. Ako se, kao rezultat revalorizacije, knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine smanji, to smanjenje se priznaje u dobit ili gubitak. Međutim, to smanjenje se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit do iznosa svakog potražnog salda u revalorizacijskom višku za tu imovinu. Smanjenje priznato u ostalu sveobuhvatnu dobit smanjuje iznos akumuliran u kapitalu u okviru pozicije revalorizacijski višak.**
87. Kumulativni revalorizacijski višak uključen u kapital se može prenositi direktno u zadržanu dobit kad se višak realizira. Cijeli višak se može revalorizirati prilikom povlačenja iz upotrebe ili otuđenja imovine. Međutim, neki višak se može realizirati dok subjekt koristi imovinu; u takvom slučaju, iznos realiziranog viška predstavlja razliku između amortizacije obračunate na osnovu revalorizirane knjigovodstvene vrijednosti imovine i amortizacije koja bi se priznala na osnovu historijskog troška. Prenos iz revalorizacijskog viška u zadržanu dobit se ne vrši kroz dobit ili gubitak.

Vijek upotrebe

88. **Subjekt treba procijeniti je li vijek upotrebe nematerijalne imovine određen ili neodređen i, ako je određen, dužinu ili broj proizvodnih ili sličnih jedinica koje čine taj vijek upotrebe. Subjekt smatra da je vijek upotrebe nematerijalne imovine neodređen kada, na osnovu analize svih relevantnih faktora, ne postoji predvidivo ograničenje perioda tokom kojeg se očekuje da će ta imovina generirati neto novčane prilive u subjekt.**
89. Računovodstvo nematerijalne imovine se zasniva na njenom vijeku upotrebe. Nematerijalna imovina s određenim vijekom upotrebe se amortizira (vidjeti tačke 97.–106.), dok se nematerijalna imovina s neodređenim vijekom upotrebe ne amortizira (vidjeti tačke 107.–110.). Ilustrativni primjeri koji su prateći dio ovog Standarda prikazuju određivanje vijeka upotrebe za različitu nematerijalnu imovinu i naknadno obračunavanje te imovine na osnovu određenog vijeka upotrebe.
90. Prilikom određivanja vijeka upotrebe nematerijalne imovine se u obzir uzimaju mnogi faktori, uključujući:
- očekivanu upotrebu te imovine u subjektu i da li bi drugi upravni tim mogao efikasno upravljati tom imovinom;
 - tipične životne cikluse proizvoda za tu imovinu i javne informacije o procjenama vijeka upotrebe slične imovine koja se koristi na sličan način;
 - tehničku, tehnološku, komercijalnu ili druge vrste zastarijevanja;
 - stabilnost djelatnosti u kojoj se imovina koristi i promjene u tržišnoj potražnji za proizvodima ili uslugama dobivenim od te imovine;
 - očekivane poteze konkurenata ili potencijalnih konkurenata;
 - nivo izdataka za održavanje potrebnih za ostvarenje očekivanih budućih ekonomskih koristi od imovine, te sposobnost i namjeru subjekta da dostigne takav nivo;
 - period kontrole nad imovinom i zakonska ili slična ograničenja u korištenju te imovine, kao što je datum isteka povezanih najмова; i
 - zavisu li vijek upotrebe te imovine od vijeka upotrebe druge imovine subjekta.
91. Izraz “neodređen” ne znači “neograničen”. Vijek upotrebe nematerijalne imovine odražava samo onaj nivo budućih izdataka za održavanje koji je neophodan da se održi standard učinka imovine procijenjen u vrijeme procjenjivanja vijeka upotrebe imovine, te sposobnost i namjeru subjekta da dostigne takav nivo. Zaključak da je vijek upotrebe nematerijalne imovine neodređen ne bi trebao zavisiti od iznosa planiranih budućih izdataka koji premašuje nivo neophodan za održavanje odgovarajućeg standarda učinka te imovine.
92. S obzirom na sve brže promjene u razvoju tehnologije, kompjuterski softver i mnoga druga nematerijalna imovina su podložni tehnološkom zastarijevanju. Stoga će njihov vijek upotrebe često biti kratak. Očekivana buduća smanjenja prodajne cijene stavke koja je proizvedena korištenjem nematerijalne imovine može ukazivati na očekivanje tehnološkog ili komercijalnog zastarijevanja te

imovine koje bi, opet, moglo da odrazi smanjenje budućih ekonomskih koristi sadržanih u toj imovini.

93. Vijek upotrebe nematerijalne imovine može biti veoma dug, ili čak neodređen. Neizvjesnost opravdava oprezno procjenjivanje vijeka upotrebe nematerijalne imovine, ali ne opravdava izbor nerealno kratkog vijeka upotrebe.
94. **Vijek upotrebe nematerijalne imovine koji proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne smije biti duži od perioda važenja tih ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može biti kraći, zavisno od perioda tokom kojeg subjekt očekuje da će koristiti tu imovinu. Ako se ugovorna ili druga zakonska prava prenose na ograničen rok koji se može obnoviti, onda vijek trajanja nematerijalne imovine uključuje obnovljeni period(e) samo ako postoje dokazi koji podržavaju to obnavljanje bez značajnog troška za subjekt. Vijek upotrebe ponovno stečenog prava priznatog kao nematerijalna imovina u poslovnom spajanju predstavlja preostali period važenja ugovora kojim je pravo dodijeljeno i ne uključuje mogućnost perioda obnavljanja.**
95. Na vijek upotrebe nematerijalne imovine mogu utjecati i ekonomski i zakonski faktori. Ekonomski faktori određuju period tokom kojeg će subjekt ostvarivati buduće ekonomske koristi. Zakonski faktori mogu ograničiti period tokom kojeg subjekt kontrolira pristup tim koristima. Vijek upotrebe je kraći od dva perioda koja određuju ti faktori.
96. Postojanje sljedećih faktora, između ostalog, ukazuje na to da bi subjekt mogao obnoviti ugovorna ili druga zakonska prava bez značajnog troška:
- (a) postoje dokazi, po mogućnosti na osnovu iskustva, da će se ugovorna ili druga zakonska prava obnoviti. Ako obnavljanje zavisi od saglasnosti treće strane, to podrazumijeva dokaze da će treća strana dati svoju saglasnost;
 - (b) postoje dokazi da će svi uslovi neophodni za postizanje obnavljanja biti ispunjeni; i
 - (c) trošak obnavljanja za subjekt nije značajan u poređenju sa budućim ekonomskim koristima čiji priliv subjekt očekuje od obnavljanja.

Ako je trošak obnavljanja značajan u poređenju sa budućim ekonomskim koristima čiji priliv subjekt očekuje od obnavljanja, onda trošak "obnavljanja", u suštini, predstavlja trošak stjecanja nove nematerijalne imovine na datum obnavljanja.

Nematerijalna imovina s određenim vijekom upotrebe

Period amortizacije i metoda amortizacije

97. **Amortizacijski iznos nematerijalne imovine s određenim vijekom upotrebe se raspoređuje sistematski tokom njenog vijeka upotrebe. Amortizacija počinje kad je imovina raspoloživa za upotrebu, odnosno kad se nalazi na lokaciji i u stanju neophodnom da bi mogla funkcionirati na način koji je predvidjela uprava. Amortizacija prestaje ili na datum kad je imovina klasificirana kao imovina koja se drži radi prodaje (ili uključena u grupu za otuđenje klasificiranu kao grupu koja se drži radi prodaje) u skladu**

sa MSFI 5, ili na datum prestanka priznavanja imovine, u zavisnosti od toga koji je od ta dva datuma raniji. Korištena metoda amortizacije treba odražavati dinamiku po kojoj se očekuje da će subjekt trošiti buduće ekonomske koristi od te imovine. Ako tu dinamiku nije moguće odrediti pouzdano, primjenjuje se linearna metoda. Iznos amortizacije za svaki period se priznaje u dobit ili gubitak osim u slučaju da ovaj ili neki drugi Standard dozvoljava ili zahtijeva da se taj iznos uključi u knjigovodstvenu vrijednostneke druge imovine.

98. Različite metode amortizacije se mogu koristiti za sistematsko raspoređivanje amortizacijskog iznosa imovine tokom njenog vijeka upotrebe. Ove metode uključuju linearnu metodu, metodu opadajućeg salda i metodu po jedinici proizvoda. Metoda koja će se koristiti bira se na osnovu očekivane dinamike trošenja očekivanih budućih koristi sadržanih u imovini i primjenjuje se dosljedno iz perioda u period, osim u slučaju da dođe do promjene u očekivanoj dinamici trošenja tih budućih ekonomskih koristi.
- 98.A Postoji oboriva pretpostavka da metoda amortizacije koja se zasniva na prihodu ostvarenom od aktivnosti koja podrazumijeva korištenje nematerijalne imovine nije prikladna. Prihod ostvaren od aktivnosti koja podrazumijeva korištenje nematerijalne imovine obično odražava faktore koji nisu direktno povezani sa trošenjem ekonomskih koristi sadržanih u toj nematerijalnoj imovini. Na primjer, na prihod utječu drugi ulazni faktori i procesi, prodajne aktivnosti i promjene prodatih količina i cijena. Cjenovna komponenta prihoda može biti pod utjecajem inflacije, što nema nikakvog utjecaja na način na koji se imovina troši. Ova pretpostavka se može prevazići samo u ograničenim okolnostima:
- (a) u kojim se nematerijalna imovina izražava kao mjera prihoda, kao što je opisano u tački 98.C; ili
 - (b) kad se može dokazati da su prihod i trošenje ekonomskih koristi od nematerijalne imovine usko povezani.
- 98.B Prilikom biranja odgovarajuće metode amortizacije u skladu s tačkom 98., subjekt može odrediti dominantni ograničavajući faktor koji je svojstven predmetnoj nematerijalnoj imovini. Na primjer, ugovor kojim se definiraju prava subjekta na korištenje nematerijalne imovine može odrediti korištenje te nematerijalne imovine kao unaprijed određeni broj godina (tj. kao vrijeme), kao broj proizvedenih jedinica ili kao fiksni ukupni iznos prihoda koji će se generirati. Identificiranje takvog dominantnog ograničavajućeg faktora može poslužiti kao polazna tačka za određivanje odgovarajuće osnove amortizacije, ali se može primijeniti i druga osnova ako približnije odražava očekivanu dinamiku trošenja ekonomskih koristi.
- 98.C U okolnostima u kojima dominantni ograničavajući faktor koji je svojstven nekoj nematerijalnoj imovini predstavlja ostvarivanje praga prihoda, prihod koji će se generirati može biti odgovarajuća osnova za amortizaciju. Na primjer, subjekt može dobiti koncesiju za istraživanje i vađenje zlata iz rudnika zlata. Istek ugovora se može zasnivati na fiksnom iznosu ukupnog prihoda koji se generira iz vađenja (na primjer, ugovorom može biti dozvoljeno vađenje zlata iz rudnika sve dok ukupni kumulativni prihod od prodaje zlata ne dostigne 2 milijarde valutnih jedinica) a ne na vremenu ili količini izvađenog zlata. U drugom primjeru, pravo na upravljanje naplatom cestarine se može zasnivati na fiksnom iznosu ukupnog

prihoda koji se generira od ukupno naplaćenih cestarina (na primjer, ugovorom može biti dozvoljeno upravljanje naplatom cestarine sve dok kumulativni iznos ostvaren od upravljanja cestom ne dostigne 100 miliona valutnih jedinica). U slučaju u kojem je prihod utvrđen kao dominantni ograničavajući faktor u ugovoru o korištenju nematerijalne imovine, prihod koji će se generirati može predstavljati odgovarajuću osnovu za amortiziranje te nematerijalne imovine, pod uslovom da se u ugovoru precizira fiksni ukupni iznos generiranog prihoda po kojem se određuje amortizacija.

99. Amortizacija se obično priznaje u dobit ili gubitak. Međutim, ponekad se buduće ekonomske koristi sadržane u imovini apsorbiraju prilikom proizvodnje druge imovine. U ovom slučaju, iznos amortizacije čini dio troška te druge imovine i uključuje se u njenu knjigovodstvenu vrijednost. Na primjer, amortizacija nematerijalne imovine koja se koristi u proizvodnom procesu uključuje se u knjigovodstvenu vrijednost zaliha (vidjeti MRS 2 - *Zalihe*).

Rezidualna vrijednost

100. **Pretpostavlja se da je rezidualna vrijednost nematerijalne imovine s određenim vijekom upotrebe nula, osim u slučaju da:**
- (a) **postoji obaveza treće strane da kupi tu imovinu na kraju njenog vijeka upotrebe; ili**
 - (b) **postoji aktivno tržište (definirano u MSFI 13) za tu imovinu i:**
 - (i) **rezidualna vrijednost se može odrediti pozivanjem na to tržište; i**
 - (ii) **vjerovatno je da će takvo tržište postojati na kraju vijeka upotrebe imovine.**
101. Amortizacijski iznos imovine s određenim vijekom upotrebe se određuje nakon oduzimanja njene rezidualne vrijednosti. Rezidualna vrijednost koja nije jednaka nuli podrazumijeva da subjekt očekuje da će otuđiti nematerijalnu imovinu prije kraja njenog ekonomskog vijeka.
102. Procjena rezidualne vrijednosti neke imovine se zasniva na iznosu koji se može nadoknaditi od otuđenja primjenom cijena koje na datum procjene prevladavaju za prodaju slične imovine koja je dosegla kraj svog vijeka upotrebe a koja je korištena pod sličnim uslovima pod kojim će se koristiti i odnosna imovina. Rezidualna vrijednost se pregledava barem jednom na kraju svake finansijske godine. Promjena rezidualne vrijednosti imovine se iskazuje kao promjena računovodstvenih procjena u skladu s MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.
103. Rezidualna vrijednost nematerijalne imovine se može povećati na vrijednost jednaku ili veću od knjigovodstvene vrijednosti te imovine. Ako se to dogodi, iznos amortizacije će bitinula, osim u slučaju i sve dok se njena rezidualna vrijednost naknadno ne smanji na iznos koji je niži od knjigovodstvene vrijednosti te imovine.

Pregled perioda amortizacije i metode amortizacije

104. **Period amortizacije i metoda amortizacije nematerijalne imovine s određenim vijekom upotrebe se pregleda barem jednom na kraju svake finansijske godine. Ako se očekivani vijek upotrebe imovine razlikuje od prethodnih procjena, period amortizacije se mijenja u skladu s tim. Ako je došlo do promjene očekivane dinamike trošenja budućih ekonomskih koristi sadržanih u imovini, metod amortizacije se mijenja da bi se odrazila ta promjena dinamike. Takve promjene se iskazuju kao promjene računovodstvenih procjena u skladu s MRS 8.**
105. Tokom vijeka upotrebe nematerijalne imovine, može postati očigledno da procjena njenog životnog vijeka nije odgovarajuća. Na primjer, priznavanje gubitka od umanjenja vrijednosti može ukazivati na potrebu da se period amortizacije promijeni.
106. Tokom vremena može doći do promjene očekivane dinamike priliva budućih ekonomskih koristi od nematerijalne imovine u subjekt. Na primjer, može postati očigledno da je metoda opadajućeg salda prikladnija od linearne metode amortizacije. Drugi primjer je ako se korištenje prava u obliku licence odgodi sve dok se ne provedu druge komponente poslovnog plana. U tom slučaju, ekonomske koristi koje proizlaze iz imovine će biti ostvarene tek u kasnijim periodima.

Nematerijalna imovina s neodređenim vijekom upotrebe

107. **Nematerijalna imovina s neodređenim vijekom upotrebe se ne amortizira.**
108. U skladu sa MRS 36, subjekt je dužan testirati nematerijalnu imovinu s neodređenim vijekom upotrebe na umanjenje vrijednosti tako da uporedi nadoknadivi iznos sa knjigovodstvenom vrijednošću te imovine
- (a) svake godine, i
 - (b) kad god postoje indicije da je možda došlo do umanjenja vrijednosti nematerijalne imovine.

Pregled procjene vijeka upotrebe

109. **Vijek upotrebe nematerijalne imovine koja se ne amortizira pregleda se u svakom periodu da bi se utvrdilo podržavaju li događaji i okolnosti i dalje procijenjeni neodređeni vijek upotrebe te imovine. Ako to nije slučaj, promjena procjene vijeka upotrebe iz neodređenog u određeni se iskazuju kao promjena računovodstvene procjene u skladu sa MRS 8.**
110. U skladu sa MRS 36, ako se ponovnom procjenom vijek upotrebe nematerijalne imovine promijeni iz neodređenog u određeni, to ukazuje na mogućnost da je došlo do umanjenja njene vrijednosti. Rezultat toga je da je subjekt dužan testirati tu imovinu na umanjenje vrijednosti upoređivanjem njenog nadoknadivog iznosa, utvrđenog u skladu sa MRS 36, sa njenom knjigovodstvenom vrijednošću, i priznati kao gubitak od umanjenja vrijednosti svaki iznos za koji knjigovodstvena vrijednost premašuje njen nadoknadivi iznos.

Nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti – gubici od umanjenja vrijednosti

111. Da bi se utvrdilo je li došlo do umanjenja vrijednosti nematerijalne imovine, subjekt primjenjuje MRS 36. Taj Standard objašnjava kada i kako subjekt vrši pregled knjigovodstvene vrijednosti svoje imovine, kako određuje nadoknadivi iznos i kada priznaje ili stornira gubitak od umanjenja vrijednosti.

Povlačenje iz upotrebe i otuđenje

112. **Nematerijalna imovina se prestaje priznavati:**
- (a) **prilikom otuđenja; ili**
 - (b) **kad se ne očekuju buduće ekonomske koristi od njenog korištenja ili otuđenja.**
113. **Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine se određuje kao razlika između neto prihoda od otuđenja, ako ih ima, i knjigovodstvene vrijednosti imovine. On se priznajeu dobit ili gubitak onda kad imovina prestane da se priznaje (osim ako MRS 17 zahtijeva drugačije u slučaju prodaje i povratnog najma). Dobici se ne klasificiraju kao prihod.**
114. Nematerijalna imovina se može otuditi na mnogo načina (npr. prodajom, zaključenjem finansijskog najma ili donacijom). Prilikom određivanja datuma otuđenja takve imovine, subjekt primjenjuje kriterije iz MRS 18 – *Prihodi* za priznavanje prihoda od prodaje roba. MRS 17 se primjenjuje na otuđenje putem prodaje i povratnog najma.
115. Ako, u skladu s principom priznavanja iz tačke 21., subjekt u okviru knjigovodstvene vrijednosti imovine priznaje trošak zamjene nekog dijela nematerijalne imovine, onda on prestaje priznavati knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela. Ako za subjekt nije izvodljivo da utvrdi knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela, on može koristiti trošak zamjene kao naznaku troška nabavke zamijenjenog dijela u vrijeme kad je stečen ili interno generiran.
- 115.A U slučaju ponovno stečenog prava u poslovnom spajanju, ako se to pravo naknadno ponovo izda (proda) trećoj strani, povezana knjigovodstvena vrijednost, ako postoji, koristi se za određivanje dobiti ili gubitka kod ponovnog izdavanja.
116. Naknada koja se potražuje za otuđenje nematerijalne imovine se početno priznaje po njenoj fer vrijednosti. Ako je plaćanje za nematerijalnu imovinu odgođeno, primljena naknada se početno priznaje po ekvivalentu cijene za novac. Razlika između nominalnog iznosa naknade i ekvivalenta cijene za novac se priznaje kao prihod od kamate u skladu sa MRS 18 koji odražava efektivni prinosna potraživanje.
117. Amortizacija nematerijalne imovine s određenim vijekom upotrebe ne prestaje kad se ta nematerijalna imovina više ne koristi, osim u slučaju da je ta imovina potpuno amortizirana ili klasificirana kao imovina koja se drži za prodaju (ili uključena u grupu za otuđenje klasificiranu kao ona koja se drži za prodaju) u skladu sa MSFI 5.

Objavljivanje

Općenito

118. Subjekt je dužan objaviti sljedeće za svaku grupu nematerijalne imovine, pri čemu treba napraviti razliku između interno generirane nematerijalne imovine i ostale nematerijalne imovine:
- (a) je li njen vijek upotrebe neodređen ili određen i, ako je određen, trajanje vijeka upotrebe ili korištene stope amortizacije;
 - (b) metode amortizacije koje su korištene za nematerijalnu imovinu s određenim vijekom upotrebe;
 - (c) bruto knjigovodstvenu vrijednost i svu akumuliranu amortizaciju (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja vrijednosti) na početku i na kraju perioda;
 - (d) stavku, odnosno stavke izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti u koje je uključena svaka amortizacija nematerijalne imovine;
 - (e) usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju perioda kojim se prikazuju:
 - (i) povećanja, s tim da se odvojeno prikažu povećanja iz internog razvoja, zasebno stečena povećanja i ona stečena kroz poslovna spajanja;
 - (ii) imovina klasificirana kao ona koja se drži za prodaju ili uključena u grupu za otuđenje klasificiranu kao ona koja se drži za prodaju u skladu sa MSFI 5 i druga otuđenja;
 - (iii) povećanja ili smanjenja tokom perioda koja su rezultat revalorizacije iz tački 75., 85. i 86., i gubici od umanjenja vrijednosti priznati ili stornirani u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u skladu sa MRS 36 (ako postoje);
 - (iv) gubici od umanjenja vrijednosti priznati u dobiti ili gubitak tokom perioda u skladu sa MRS 36 (ako postoje);
 - (v) gubici od umanjenja vrijednosti stornirani u dobiti ili gubitku tokom perioda u skladu sa MRS 36 (ako postoje);
 - (vi) svaka amortizacija priznata tokom perioda;
 - (vii) neto kursne razlike koje proizlaze iz prevođenja finansijskih izvještaja u valutu prezentaciji prevođenja inostranog poslovanja u valutu prezentacije subjekta; i
 - (viii) druge promjene knjigovodstvene vrijednosti tokom perioda.
119. Klasa nematerijalne imovine objedinjuje imovinu slične prirode i upotrebe u poslovanju subjekta. Primjeri zasebnih klasa mogu obuhvatati:
- (a) robne marke;
 - (b) impresume i izdavačke naslove;
 - (c) kompjuterski softver;

- (d) licence i franšize;
- (e) autorska prava, patente i druga prava industrijskog vlasništva, uslužna i poslovna prava;
- (f) recepture, formule, modele, dizajne i prototipove; i
- (g) nematerijalnu imovinu u procesu razvoja.

Navedene klase se raščlanjuju (objedinjuju) u manje (veće) klase ako time korisnici finansijskih izvještaja dobijaju relevantnije informacije.

120. Subjekt objavljuje informacije o umanjenoj vrijednosti nematerijalne imovine u skladu sa MRS 36, pored informacija koje se zahtijevaju u tački 118.(e)(iii)–(v).

121. MRS 8 zahtijeva da subjekt objavi prirodu i iznos promjene računovodstvene procjene koja ima značajan efekt u tekućem periodu ili se očekuje da će imati značajan efekt u narednim periodima. Takvo objavljivanje može biti posljedica promjena:

- (a) procjene vijeka upotrebe nematerijalne imovine;
- (b) metode amortizacije; ili
- (c) rezidualnih vrijednosti.

122. **Subjekt je također dužan objaviti:**

- (a) **za nematerijalnu imovinu za koju je procijenjeno da ima neodređen vijek upotrebe, knjigovodstvenu vrijednost te imovine i razloge koji podržavaju procjenu da imovina ima neodređen vijek upotrebe. Prilikom navođenja tih razloga, subjekt opisuje faktor(e) koji su imali značajnu ulogu u određivanju da imovina ima neodređen vijek upotrebe;**
- (b) **opis, knjigovodstvenu vrijednost i preostali period amortizacije svake pojedinačne nematerijalne imovine koja je značajna za finansijske izvještaje subjekta;**
- (c) **za nematerijalnu imovinu stečenu putem državnih bespovratnih davanja i početno priznatu po fer vrijednosti (vidjeti tačku 44.):**
 - (i) **početno priznatu fer vrijednost te imovine;**
 - (ii) **njenu knjigovodstvenu vrijednost; i**
 - (iii) **mjeri li se nakon priznavanja po modelu troška ili modelu revalorizacije.**
- (d) **postojanje i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine čije vlasništvo je ograničeno, i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine založene kao garancija za obaveze;**
- (e) **iznos ugovornih obaveza za stjecanje nematerijalne imovine.**

123. Kada opisuje faktor(e) koji su imali značajnu ulogu u određivanju da je vijek upotrebe imovine neodređen, subjekt uzima u obzir listu faktora iz tačke 90.

Nematerijalna imovina koja se nakon priznavanja mjeri po modelu revalorizacije

124. Ako se nematerijalna imovina iskazuje po revaloriziranim vrijednostima, subjekt objavljuje sljedeće:
- (a) po klasama nematerijalne imovine:
 - (i) datum kad je izvršena revalorizacija;
 - (ii) knjigovodstvenu vrijednost revalorizirane nematerijalne imovine; i
 - (iii) knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila priznata da je revalorizirana klasa nematerijalne imovine mjerena nakon priznavanja po modelu troška iz tačke 74.; i
 - (b) iznos revalorizacijskog viška koji se odnosi na nematerijalnu imovinu na početku i na kraju perioda, uz navođenje promjena nastalih tokom perioda i svih ograničenja u raspodjeli salda dioničarima.
 - (c) [brisan]
125. Za svrhe objavljivanja, može se javiti potreba da se klase revalorizirane imovine spoje u veće grupe. Međutim, klase se ne spajaju ako to može dovesti do kombinacije klase nematerijalne imovine koja obuhvata iznose mjerene i po modelu troška i po modelu revalorizacije.

Izdaci za istraživanje i razvoj

126. Subjekt objavljuje ukupni iznos izdataka za istraživanje i razvoj koji su priznati kao rashod tokom perioda.
127. Izdaci za istraživanje i razvoj se sastoje od svih izdataka koji se mogu direktno pripisati aktivnostima istraživanja ili razvoja (vidjeti tačke 66. i 67. za uputstva o vrstama izdataka koji se trebaju uključiti za potrebe zahtjeva objavljivanja iz tačke 126.).

Ostale informacije

128. Subjekt se podstiče, ali se od njega ne zahtijeva, da objavi sljedeće informacije:
- (a) opis svake potpuno amortizirane imovine koja je još uvijek u upotrebi; i
 - (b) kratki opis značajne nematerijalne imovine koja je pod kontrolom subjekta, ali nije priznata kao imovina zato što nije ispunila kriterije za priznavanje iz ovog Standarda ili je stečena ili generirana prije nego što je verzija MRS 38 – *Nematerijalna imovina*, izdata 1998. godine, stupila na snagu.

Prelazne odredbe i datum stupanja na snagu

129. [brisan]
130. Subjekt će ovaj Standard primijeniti:

- (a) na obračunavanje nematerijalne imovine stečene u poslovnim spajanjima za koje je datum sporazuma na dan 31. marta 2004. godine ili nakon njega; i
- (b) na obračunavanje sve druge nematerijalne imovine prospektivno od početka prvog godišnjeg perioda koji počinje na dan ili nakon 31. marta 2004. godine. Prema tome, subjekt ne usklađuje knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine priznate na taj datum. Međutim, subjekt je dužan da na taj datum primijeni ovaj Standard na ponovnu procjenu vijeka upotrebe takve nematerijalne imovine. Ako, kao rezultat te ponovne procjene, subjekt promijeni svoju procjenu vijeka upotrebe imovine, ta promjena se iskazuje kao promjena računovodstvene procjene u skladu sa MRS 8.
- 130.A Subjekt će primijeniti izmjene tačke 2. na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2006. godine. Ako subjekt primijeni MSFI 6 na neki raniji period, dužan je primijeniti i ove izmjene na taj raniji period.
- 130.B MRS 1 – *Prezentacija finansijskih izvještaja* (revidiranim 2007. godine) izmijenjeni su izrazi koji se koriste u MSFI. Pored toga, njime se mijenjaju i dopunjavaju tačke 85., 86. i 118.(e)(iii). Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neki raniji period, dužan je primijeniti i ove izmjene i dopune na taj raniji period.
- 130.C MSFI 3 – *Poslovna spajanja* (revidiranim 2008. godine) su izmijenjene tačke 12., 33.–35., 68., 69., 94. i 130., brisane su tačke 38. i 129., i dodata tačka 115.A. Tačke 36. i 37. su izmijenjene kao posljedica *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u aprilu 2009. godine. Subjekt je te izmjene i dopune dužan primijeniti prospektivno na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. jula 2009. godine. Prema tome, iznosi priznati za nematerijalnu imovinu i goodwill u prethodnim poslovnim spajanjima se ne usklađuju. Ako subjekt primijeni MSFI 3 (revidiran 2008. godine) na neki raniji period, dužan je primijeniti i ove izmjene i dopune na taj raniji period i objaviti tu činjenicu.
- 130.D Tačke 69., 70. i 98. su izmijenjene a tačka 69.A dodata u okviru *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u maju 2008. godine. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje periode koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene i dopune na neki raniji period, dužan je tu činjenicu objaviti.
- 130.E [brisan]
- 130.F Objavljuvanjem MSFI 10 i MSFI 11 – *Zajednički aranžmani*, u maju 2011. godine, izmijenjena je tačka 3.(e). Subjekt je dužan primijeniti tu izmjenu kad primjenjuje MSFI 10 i MSFI 11.
- 130.G MSFI 13, izdatim u maju 2011. godine, izmijenjene su tačke 8., 33., 47., 50., 75., 78., 82., 84., 100. i 124. i brisane tačke 39.–41. i 130.E. Subjekt je dužan primjenjivati ove izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 13.
- 130.H *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva Ciklus 2010.–2012.*, objavljena u decembru 2013. godine, izmijenila su tačku 80. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti na godišnje periode koji započinju 1. jula 2014. godine ili nakon toga. Ranija primjena

je dozvoljena. Ako subjekt primijeni ove izmjene na neki raniji period, dužan je objaviti tu činjenicu.

- 130.I Subjekt je dužan primjenjivati izmjenu koju su donijela *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva Ciklus 2010.–2012.* na sve revalorizacije priznate u godišnjim periodima koji počinju na dan ili nakon datuma prve primjene te izmjene i godišnjem periodu koji mu neposredno prethodi. Subjekt također može prezentirati usklađene uporedne informacije za bilo koji prezentirani raniji period, ali nije obavezan da to učini. Ako subjekt prezentira neusklađene uporedne informacije za bilo koji raniji period, dužan je jasno naznačiti koje informacije nisu usklađene, izjaviti da su prezentirane na drugoj osnovi i objasniti koja je to osnova.
- 130.J Dokumentom *Objašnjenje prihvatljivih metoda amortizacije* (Izmjene MRS 16 i MRS 38), objavljenim u maju 2014. godine, izmijenjene su tačke 92.i 98.idodate tačke 98.A–98.C. Subjekt je dužan ove izmjene i dopune primijeniti prospektivno na godišnje periode koji započinjuna dan ili nakon 1.januara 2016. godine. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primijeni ove izmjene na neki raniji period, dužan je objaviti tu činjenicu.
- 130.K *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*

Razmjene slične imovine

131. Zahtjev iz tački 129.i 130.(b) o prospektivnoj primjeni ovog Standarda znači da, ako je razmjena imovine izmjerena prije datuma stupanja na snagu ovog Standarda na osnovu knjigovodstvene vrijednosti ustupljene imovine, subjekt ne prepravlja knjigovodstvenu vrijednost stečene imovine da bi se odrazila njena fer vrijednost na datum stjecanja.

Ranija primjena

132. Subjekti na koje se primjenjuje tačka 130.se podstiču da primijene zahtjeve ovog Standarda prije datuma stupanja na snagu navedenih u tački 130. Međutim, ako subjekt primjenjuje ovaj Standard prije tih datuma stupanja na snagu, dužan je istovremeno primijeniti i MSFI 3 i MSFI 36 (revidiran 2004. godine).

Povlačenje MRS-a 38 (objavljenog 1998. godine)

133. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 38 – *Nematerijalna imovina* (objavljen 1998. godine).