

# MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 38

## Nematerijalna imovina

### Cilj

---

1. Cilj je ovoga Standarda propisati računovodstveni postupak za nematerijalnu imovinu koji nije posebno obrađen drugim Međunarodnim računovodstvenim standardom. Ovaj MRS zahtijeva da subjekt prizna neko nematerijalnu imovinu samo ako je ispunjen određeni kriterij. MRS također uređuje kako treba utvrditi knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine i zahtijeva određeno objavljivanje o nematerijalnoj imovini.

### Djelokrug

---

2. Ovaj Standard treba primijeniti za nematerijalnu imovinu, osim:
  - a) nematerijalne imovine obuhvaćene drugim standardom,
  - b) **financijske imovine, kako je definirana MRS 32 - *Financijski instrumenti: prezentiranje*,**
  - c) **pri priznavanju i mjerenju imovine istraživanja i procjene mineralnih resursa (vidi: MSFI 6 - *Istraživanje i procjena mineralnih resursa*), i**
  - d) **izdatke za vađenje minerala, nafte, prirodnog plina i sličnih neobnovljivih resursa.**
3. Ako drugi standard propisuje računovodstveni postupak za neku vrstu nematerijalne imovine, primjenjuje se taj standard. Primjerice, ovaj se Standard ne primjenjuje na:
  - a) nematerijalnu imovinu koja se drži radi prodaje u redovnom tijeku poslovanja (vidjeti MRS 2 - *Zalihe* i MRS 11 - *Ugovori o izgradnji*);
  - b) odgođenu poreznu imovinu (vidjeti MRS 12 - *Porezi na dobit*);
  - c) najmove koji potpadaju u djelokrug MRS 17 - *Najmovi*;
  - d) imovinu koja proizlazi iz naknada zaposlenicima (vidjeti MRS 19 - *Primanja zaposlenih*);
  - e) **financijsku imovinu kao što je definirano MRS 39 - *Priznavanje i mjerenje nekih financijskih sredstava* određeno je MRS 27 - *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*, MRS 28 - *Ulaganja u pridružena društva* i MRS 31 - *Udjeli u zajedničkim pothvatima*;**
  - f) goodwill koji nastane iz poslovnih spajanja (vidjeti MSFI 3 - *Poslovna spajanja*);
  - g) odgođene troškove stjecanja i nematerijalnu imovinu koja proizlazi iz osigurateljevih ugovornih prava iz ugovora o osiguranju, definiranih MSFI 4 - *Ugovori o osiguranju*. MSFI 4 navodi određene uvjete objavljivanja troškova stjecanja, no ne i uvjete objavljivanja nematerijalne imovine. Prema tome, uvjeti objavljivanja iz ovog Standarda se odnose na navedenu nematerijalnu imovinu;

- h) dugotrajnu nematerijalnu imovinu namijenjenu prodaji (ili koja je dijelom grupe za otuđenje koja je namijenjena prodaji) u skladu s MSFI 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*.
4. Neka nematerijalna imovina može biti sadržana u fizičkom obliku kao što je CD (u slučaju računalnog softvera), pravnom dokumentu (u slučaju licencije ili patenta) ili filmu. Pri određivanju je li neko imovina sadrži nematerijalne i materijalne elemente treba se postupati prema MRS-u 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili kao nematerijalna imovina prema ovome Standardu, zahtijeva se prosudba da se procijeni koji je element značajniji. Primjerice, računalni softver za računalo koje kontrolira strojni alat koji ne može djelovati bez posebnog programa sastavni je dio hardvera i s njime se postupa kao s nekretninom, postrojenjem i opremom. Isto se primjenjuje na poslovni sustav računala. Ako softver nije sastavni dio hardvera, s računalnim programom se postupa kao s nematerijalnim imovinom.
  5. Ovaj se Standard primjenjuje, između ostaloga, na izdatke za oglašavanje, uvježbavanje osoblja, početak poslovanja i aktivnosti istraživanja i razvoja. Aktivnosti istraživanja i razvoja usmjereni su na razvoj znanja. Prema tomu, iako ove aktivnosti mogu imati za posljedicu imovina s fizičkim obilježjem (primjerice, prototip), fizički element sredstva je drugorazrednog značenja u njegovoj nematerijalnoj komponenti, to jest znanje sadržano u njemu.
  6. U slučaju financijskog najma, temeljno imovina može biti materijalno ili nematerijalno. Nakon početnog priznanja, najmoprimac postupa s nematerijalnim imovinom koje drži pod financijskim najmom prema ovome Standardu. Za stvari kao što su film, video, igre, rukopisi, patenti i autorska prava; prava iz licencijskog ugovora isključena su iz djelokruga MRS-a 17 i potpadaju pod djelokrug ovog MRS-a.
  7. Isključivanje iz djelokruga nekog Međunarodnog računovodstvenog standarda može nastati ako su određene aktivnosti ili transakcije tako navedene da dovode do računovodstvenog pitanja koje se možda treba obraditi na različiti način. Takva pitanja nastaju kod izdataka za istraživanje i vađenje nafte, plina i minerala u ekstraktivnoj djelatnosti i u slučaju ugovora o osiguranju. Prema tomu, ovaj MRS se ne primjenjuje na izdatke takvih aktivnosti. Međutim, ovaj se MRS primjenjuje na ostalu korištenu nematerijalnu imovinu (kao što je računalni softver) i druge izdatke (kao što su troškovi početka poslovanja) nastale u ekstraktivnim djelatnostima ili u osiguravajućim društvima.

## Definicije

---

8. **Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:**

*Aktivno tržište* je tržište na kojem su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

- a) predmeti kojima se trguje na tržištu su homogeni,
- b) u svako se vrijeme mogu pronaći spremni kupci i prodavači, i
- c) cijene su dostupne javnosti.

*Amortizacija* je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa nematerijalne imovine tijekom korisnog vijeka uporabe.

*Imovina je resurs:*

- a) koji kontrolira subjekt kao posljedicu prošlih događaja, i
- b) od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi.

*Knjigovodstvena vrijednost* je iznos po kojem je imovina priznata u izvještaju o financijskom položaju nakon umanjenja za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.

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

*Amortizirajući iznos* je trošak imovine ili drugi iznos koji zamjenjuje trošak umanjen za procijenjeni ostatak vrijednosti.

*Razvoj* je primjena rezultata istraživanja ili drugih znanja u planu ili dizajnu proizvodnje novih ili bitno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, postupaka, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili uporabe.

*Vrijednost specifična za subjekt* je sadašnja vrijednost novčanih tokova koje subjekt, očekuje od kontinuirane upotrebe imovine i od prodaje imovine na kraju njezinog korisnog vijeka upotrebe ili očekuje pretrpjeti podmirenjem obveze.

*Fer vrijednost* je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

*Gubitak od umanjenja* je iznos kojim knjigovodstvena vrijednost neke imovine premašuje nadoknadiivi iznos.

*Nematerijalna imovina* je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati.

*Monetarna imovina* je novac u posjedu i imovina koja se treba primiti u fiksnim ili odredivim iznosima novca.

*Istraživanje* je originalno i planirano ispitivanje poduzeto s izgledima da će se steći nove znanstvene ili tehnološke spoznaje i novi zaključci.

*Procijenjeni ostatak vrijednosti* nematerijalne imovine je procijenjeni iznos koji bi subjekt trenutno dobio prodajom imovine, umanjen za procijenjene troškove prodaje, ali uz pretpostavku da starost imovine i stanje odgovara onom koje se očekuje na kraju korisnog vijeka uporabe.

*Vijek upotrebe* je:

- a) razdoblje 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 obveze tijekom stjecanja, razvoja, održavanja ili povećanja nematerijalnih resursa, kao što su znanstvena i tehnička saznanja, dizajn i primjena novih procesa ili sustava, licence, intelektualno vlasništvo, tržišno znanje i zaštitne znakove (uključujući trgovačke marke i izdavačke nazive). Uobičajeni širi nazivi tih stvari jesu računalni softver, patenti, autorska prava, filmovi, popis kupaca, založna prava, dozvole za ribarenje, uvozne kvote, franšize, odnos s kupcima i dobavljačima, odanost kupaca, tržišni udjel i marketinška prava.
10. Sve stavke navedene u točki 9. neće udovoljiti definiciji nematerijalnog sredstva, kao npr. mogućnost identificiranja, kontrola resursa i postojanje budućih ekonomskih koristi. Ako neko imovina koje je obuhvaćeno ovim Standardom ne udovoljava definiciji nematerijalnog sredstva, izdatak za njegovo stjecanje ili interno stvaranje priznaje se kao rashod u trenutku njegova nastanka. Međutim, ako je imovina stečeno poslovnim spajanjem, time nastaje goodwill koji se priznaje na datum stjecanja (vidjeti točku 68.).

### Identificiranje

11. Definicija nematerijalnog sredstva nalaže da nematerijalno sredstvo treba biti utvrdivo kako bi se jasno razlikovalo od goodwilla. Goodwill priznat u sklopu poslovnog spajanja je imovina koja predstavlja buduće ekonomske koristi od ostale imovine stečene poslovnim spajanjem koja nije pojedinačno utvrđena i odvojeno priznata. Buduće ekonomske koristi mogu nastati sinergijom stečene utvrdive imovine ili iz imovine koja pojedinačno ne zadovoljava kriterij za priznavanje u financijskim izvještajima.
12. **Sredstvo je utvrdivo kad je:**
  - a) **odvojivo, to jest ako se može odvojiti ili razlučiti od subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, pojedinačno ili zajedno s pripadajućim ugovorom, sredstvom ili obvezom, ili**
  - b) **proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, neovisno o tome da li se ta prava mogu prenositi ili odvojiti od subjekta ili od ostalih prava i obveza.**

### Kontrola

13. Subjekt kontrolira imovinu ako može dobiti buduće ekonomske koristi koje će prijetiti iz temeljnog resursa te također drugima može ograničiti pristup tim koristima. Sposobnost subjekta da kontrolira buduće ekonomske koristi od nematerijalnog sredstva uobičajeno će proizaći iz zakonskih prava koja stupe na snagu donošenjem zakona. Bez zakonskih prava puno je teže iskazati kontrolu. Međutim, zakon koji je stupio na snagu nije nužan uvjet za kontrolu budući da subjekt može biti u mogućnosti kontrolirati buduće ekonomske koristi na neki drugi način.
14. Do budućih ekonomskih koristi mogu dovesti i tržišna i tehnička znanja. Primjerice, subjekt koji kontrolira te koristi zaštićuje se pravnim sredstvima kao što su autorska prava, ograničeni trgovinski sporazum (gdje je dopušten) ili pravnom obvezom zaposlenih da čuvaju povjerljive stvari.

15. Subjekt može imati tim stručnog osoblja i može utvrditi koja su to odlučujuća znanja i vještine koja obučavanjem zaposlenika mogu dovesti do budućih ekonomskih koristi. Subjekt također može očekivati da će mu ta znanja i vještine i dalje biti raspoloživi. Međutim, subjekt obično nema dostatnu kontrolu nad očekivanim budućim koristima koja proizlaze iz stručnog osoblja i njihovog obučavanja za te vještine kako bi zadovoljilo definiciju nematerijalnog sredstva. Iz sličnih razloga, specifični upravljački ili tehnički talent vjerojatno ne udovoljava definiciji nematerijalnog sredstva, osim ako je zaštićen pravnim sredstvima da se njime koristi i da od njega dobiva očekivane buduće ekonomske koristi, kao i da udovoljava drugim dijelovima definicije.
16. Subjekt može imati portfelj kupaca ili udio na tržištu te očekivati da će radi svojeg pristupa u izgradnji odnosa s kupcima i njihove lojalnosti, kupci nastaviti poslovati s njim. Međutim, bez pravnih sredstava zaštite ili drugih načina kontrole odnosa s kupcima ili njihove lojalnosti prema subjektu, subjekt obično nema dostatnu kontrolu nad očekivanim ekonomskim koristima od odnosa s kupcima i njihove lojalnosti prema tim stvarima (primjerice, portfelj kupaca, udjel na tržištu, odnos s kupcima i lojalnost kupaca) da udovolji definiciji nematerijalne imovine. U nedostatku pravnih sredstava zaštite odnosa s kupcima, zamjena za iste ili slične neugovorne odnose s kupcima (koji nisu dio poslovnog spajanja) dokazuje da subjekt nije u stanju kontrolirati očekivane ekonomske koristi koje proizlaze iz odnosa s kupcima. Obzirom da takve zamjene također dokazuju i da je odnos s kupcima odvojiva kategorija, takav odnos s kupcima zadovoljava definiciju nematerijalne imovine.

### ***Buduće ekonomske koristi***

17. Buduće ekonomske koristi koje pritječu iz nematerijalnog sredstva mogu sadržavati prihod od prodaje proizvoda ili usluga, troškovne uštede ili druge koristi koje proizlaze iz upotrebe toga sredstva. Primjerice, uporaba intelektualnog vlasništva u proizvodnom postupku može smanjiti buduće proizvodne troškove umjesto povećanja budućih prihoda.

## **Priznavanje i vrednovanje**

---

18. Priznavanje neke stavke kao nematerijalnog sredstva zahtijeva da subjekt pokaže da ta stavka udovoljava:
  - a) definiciji nematerijalnog sredstva (vidjeti točke 8-17.), i
  - b) kriteriju priznavanja (vidjeti točke 21-23.).
 Ovi uvjeti se odnose na troškove koji su prvotno nastali prilikom stjecanja ili internog stvaranja nematerijalnog sredstva i na one koji su se naknadno pojavili prilikom njegovog dopunjavanja, zamjene jednog njegovog dijela ili prilikom njegovog servisiranja.
19. Točke 25-32. razmatraju primjenu kriterija priznavanja na zasebno stečena nematerijalna sredstva, dok se u točkama 33-43. razmatra njihova primjena na nematerijalnu imovinu stečenu poslovnim spajanjem. Točka 44. razmatra početno utvrđivanje nematerijalnog sredstva stečenog državnim potporom, točke 45-47. razmjenu nematerijalnih sredstava, a točke 48-50. tretman interno stvorenog goodwilla. Točke

- 51-67. razmatraju početno priznavanje i utvrđivanje interno stvorenih nematerijalnih sredstava.
20. Priroda nematerijalnih sredstava je takva da, u velikom broju slučajeva, ne postoje dodaci takvom sredstvu niti zamjena njegovih dijelova. U skladu s tim, vjerojatnije je da većina naknadnih izdataka održava očekivane ekonomske koristi uključene u postojećoj nematerijalnoj imovini, nego da zadovoljava definiciju nematerijalnog sredstva i kriterij priznavanja iz ovog Standarda. U prilog tome, često je teže naknadne troškove direktno pripisati pojedinom nematerijalnom sredstvu, nego poslovanju u cjelini. Prema tome, samo će rijetko kad naknadni troškovi - troškovi nastali nakon početnog priznavanja stečenog nematerijalnog sredstva ili nakon dovršenja interno stvorenog nematerijalnog sredstva - biti priznati u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine. Dosljedno točki 63, naknadni troškovi brandova, oznaka, izdavačkih naslova, lista kupaca i bitno sličnih stavki (bilo eksterno stečenih ili interno stvorenih) uvijek su priznati u dobiti ili gubitku u trenutku nastanka. To je tako jer se takvi izdaci ne mogu odvojiti od troškova za razvoj poslovanja u cjelini.
- 21. Nematerijalna imovina treba se priznati samo ako:**
- je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritijecati subjektu, i
  - trošak nabave te imovine se može pouzdano utvrditi.
- 22. Subjekt treba procijeniti vjerojatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi koristeći razumne i prihvatljive pretpostavke koje predstavljaju najbolju procjenu menadžmenta da se postave ekonomski uvjeti koji će postojati tijekom vijeka uporabe te imovine.**
23. Subjekt koristi prosudbu da procijeni stupanj izvjesnosti u svezi priljeva budućih ekonomskih koristi koji se mogu pripisati upotrebi nekog sredstva na temelju dokaza raspoloživih u vrijeme početnog priznavanja, s tim da se veće značenje pridaje eksternim dokazima.
- 24. Nematerijalna imovina početno se mjeri po trošku.**

### **Zasebno stjecanje**

25. U normalnim okolnostima, cijena koju subjekt plaća prilikom zasebnog stjecanja nematerijalnog sredstva odražava očekivanja o vjerojatnosti da će očekivane ekonomske koristi iz tog sredstva pritijecati u subjekt. Drugim riječima, subjekt očekuje pritijecanje ekonomskih korist, čak i ako je neizvjesno vrijeme pritijecanja ili sam iznos. Prema tome, kod odvojeno stečene nematerijalne imovine kriterij vjerojatnosti priznavanja iz točke 21. (a) se uvijek smatra ispunjenim.
26. U prilog tome, trošak zasebno stečenog nematerijalnog sredstva se obično može pouzdano utvrditi. Ovo je osobito slučaj kada se naknada za kupnju obavi u novcu ili drugom novčanom imovinom.
27. Trošak zasebno stečenog nematerijalnog sredstva uključuje:
- njegovu nabavnu cijenu, uključujući uvoznu carinu i porez na promet koji se ne vraća, nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata te

- b) bilo koji izdatak koji se izravno može pripisati pripremi sredstva za namjeravanu upotrebu.
28. Primjeri izdataka koji se mogu izravno pripisati:
- troškovi naknada zaposlenicima (kao što je definirano MRS-om 19 Primanja zaposlenih) koji izravno proizlaze iz stavljanja sredstva u radno stanje,
  - profesionalne naknade koje izravno proizlaze iz stavljanja sredstva u radno stanje, i
  - troškovi testiranja da li imovina pravilno funkcionira.
29. Primjeri izdataka koji nisu dijelom troškova nematerijalne imovine:
- troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove oglašavanja i promotivnih aktivnosti),
  - troškovi poslovanja na novoj lokaciji ili s novom grupom klijenata (uključujući troškove obučavanja zaposlenika) te
  - administrativni i ostali opći dodatni troškovi.
30. Priznavanje troškova u knjigovodstvenoj vrijednosti nematerijalnog sredstva prestaje u trenutku kad imovina dođe u stanje koje je neophodno da ono može funkcionirati na način koji mu je namijenio menadžment. Prema tome, troškovi nastali korištenjem ili implementacijom nematerijalnog sredstva nisu uključeni u knjigovodstvenu vrijednost tog sredstva. Na primjer, sljedeći troškovi nisu uključeni u knjigovodstvenu vrijednost nematerijalnog sredstva:
- troškovi nastali dok još imovina koje je u stanju funkcionirati na način koji mu je namijenio menadžment, nije stavljeno u upotrebu, i
  - početni operativni gubici, kao što su oni koji nastaju za vrijeme dok se stvara potražnja za outputom tog sredstva.
31. Neke aktivnosti se pojavljuju u svezi razvoja nematerijalne imovine, ali nisu neophodne da bi se imovina dovelo u stanje u kojem može funkcionirati na način koji mu je namijenio menadžment. Ove sporedne aktivnosti se mogu pojaviti prije ili tijekom razvojnih aktivnosti. Iz razloga što te sporedne aktivnosti nisu neophodne da bi se imovina dovelo u stanje u kojem može funkcionirati na namijenjeni način, prihodi i pripadajući rashodi sporednih aktivnosti odmah su priznati u dobiti ili gubitku, i uključeni u njihove pripadajuće klasifikacije prihoda i rashoda.
32. Ako se plaćanje za nematerijalno imovina odgađa duže nego što je definirano normalnim kreditnim uvjetima, njegov trošak nabave je jednak cijeni koja se plaća u novcu. Razlika između ovog iznosa i ukupnih plaćanja priznaje se kao rashod za kamatu za vrijeme kreditnog razdoblja, osim ako se kapitalizira u skladu s dopuštenim alternativnim postupkom iz MRS-a 23 - *Troškovi posudbe*.

### **Stjecanje kao dio poslovnog spajanja**

33. Prema MSFI-ju 3 - *Poslovna spajanja*, ako je nematerijalno sredstvo stečeno u poslovnom spajanju, nabavna vrijednost toga nematerijalnog sredstva jest njegova fer vrijednost na datum stjecanja. Fer vrijednost nematerijalnog sredstva odražava tržišna očekivanja o vjerojatnosti da će buduće ekonomske koristi iz sredstva pritijecati u subjekt. Drugim riječima, subjekt očekuje pritijecanje ekonomskih korist, čak i ako

je neizvjesno vrijeme pritjecanja ili sam iznos. Prema tome, kod nematerijalne imovine stečene poslovnim spajanjem kriterij vjerojatnosti priznavanja iz točke 21. (a) se uvijek smatra ispunjenim. Ako je sredstvo stečeno poslovnim spajanjem odvojivo ili proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, postoji dovoljno informacija za pouzdano utvrđivanje fer vrijednosti toga sredstva. Prema tome, kod nematerijalne imovine stečene poslovnim spajanjem kriterij vjerojatnosti priznavanja iz točke 21. (b) se uvijek smatra ispunjenim.

34. Prema tome, u skladu s ovim standardom i MSFI-jem 3 (kojeg je revidirao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u 2008. godini), stjecatelj na datum stjecanja priznaje nematerijalno sredstvo stečenika odvojeno od goodwilla, neovisno o tome da li je stečenik to sredstvo priznao prije poslovnog spajanja. To znači da stjecatelj priznaje stečenikov projekt istraživanja i razvoja u tijeku kao sredstvo zasebno od goodwilla ako taj projekt zadovoljava definiciju nematerijalnog sredstva. Stečenikov projekt istraživanja i razvoja u tijeku udovoljava definiciji nematerijalnog sredstva:
- a) kad udovoljava definiciji imovine, i
  - b) kad je utvrdivo, to jest odvojivo ili proizlazi iz ugovornih ili drugih prava.

### ***Mjerenje fer vrijednosti nematerijalnog sredstva stečenog poslovnim spajanjem***

35. Ako je nematerijalno sredstvo stečeno poslovnim spajanjem odvojivo ili proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava, postoji dovoljno informacija za pouzdano utvrđivanje njegove fer vrijednosti. Kada u procjenama koje se koriste za utvrđivanje fer vrijednosti nematerijalnog sredstva postoji niz mogućih ishoda s različitim vjerojatnostima, ta neizvjesnost se ugrađuje u određivanje fer vrijednosti sredstva.
36. Nematerijalno imovina stečeno poslovnim spajanjem može biti odvojivo, ali samo zajedno sa pripadajućom materijalnom ili nematerijalnom imovinom. Na primjer, izdavački naslov časopisa bilo bi nemoguće prodati odvojeno bez pripadajuće baze pretplatnika, ili zaštitni znak prirodne izvorske vode bi se mogao odnositi na točno određeni izvor i ne bi se mogao prodati odvojeno od izvora. U takvim slučajevima stjecatelj priznaje imovinsku skupinu kao jedinstveno imovina odvojeno od goodwilla u slučaju kada fer vrijednosti pojedinih sredstava imovinske skupine nije moguće pouzdano odrediti.
37. Slično tome, izrazi kao što su „brand” i „brand ime” se često koriste kao sinonimi za zaštitne znakove i ostale marke. Međutim, potonji su opći marketinški izrazi koji se u pravilu odnose na skupinu komplementarnih sredstava kao što su zaštitni znak (ili uslužni znak) i njemu pripadajuće zaštitno ime, formule, recepti i tehnološka stručnost. Stjecatelj priznaje kao jedinstveno imovina skupinu komplementarnih nematerijalnih sredstava koji sačinjavaju brand u slučaju kada pojedinačne fer vrijednosti komplementarnih sredstava nije moguće pouzdano odrediti. Ako se pojedinačne fer vrijednosti komplementarnih sredstava mogu pouzdano odrediti, stjecatelj ih može priznati kao jedinstveno imovina u slučaju kad pojedina sredstva imaju sličan vijek upotrebe.



38. [brisano].
39. Tržišne cijene s aktivnog tržišta pružaju najpouzdaniji način utvrđivanja fer vrijednosti (također vidjeti i točku 78). Prikladna tržišna cijena obično je tekuća ponudena cijena. Ako ponudene tekuće cijene nisu raspoložive, cijena posljednje slične transakcije može pružiti osnovu za procjenu fer vrijednosti, uz uvjet da nema značajnih promjena ekonomskih okolnosti između datuma transakcije i datuma na koji se procjenjuje fer vrijednost sredstva.
40. Ako ne postoji aktivno tržište za neko nematerijalno imovina, njegova tržišna vrijednost jest iznos koji bi subjekt za njega mogao platiti na datum stjecanja u transakciji pred pogodbom između upoznatih i voljnih strana na temelju najboljih raspoloživih informacija. Pri određivanju ovog iznosa razmatra se ishod posljednjih transakcija za slična sredstva.
41. Subjekti koji su redovito uključeni u kupnju i prodaju jedinstvenih nematerijalnih sredstava izradili su metode neizravnog procjenjivanja njihove fer vrijednosti. Ove se metode mogu koristiti za početno utvrđivanje nematerijalnog sredstva stečenog poslovnim spajanjem ako je njihov cilj procjena fer vrijednosti te ako one odražavaju tekuće transakcije i postupke iz industrije kojoj imovina pripada. Ove tehnike, tamo gdje je prikladno, uključuju:
- višestruku primjenu koja odražava transakcije tekućeg tržišta u određenim pokazateljima koji dovode do profitabilnosti sredstva (kao što je prihod, tržišni udio i profit od poslovanja) ili u nizu prava na korištenje koja mogu biti dobivena davanjem licence za nematerijalno imovina drugoj strani u transakciji pred pogodbom (kao što je navedeno u pristupu „olakšice pri pravima na korištenje”), ili
  - diskontirane procjene budućih neto novčanih priljeva od toga sredstva.

***Naknadni izdaci za interni projekt istraživanja i razvoja stečen poslovnim spajanjem***

42. **Izdaci za istraživanje ili razvoj koji:**
- se odnose na interni projekt istraživanja i razvoja koji je stečen zasebno ili tijekom poslovnog spajanja i priznat kao nematerijalna imovina, i**
  - nastali su nakon stjecanja tog projekta**
- obračunat će se u skladu s točkama 54-62.**
43. Primjena uvjeta iz točaka 54-62. znači da su naknadni izdaci za unutrašnji projekt za istraživanje i razvoj, stečen zasebno ili u poslovnom spajanju i priznat kao nematerijalno imovina:
- priznati kao trošak u trenutku nastanka ako je riječ o izdacima za istraživanje,
  - priznati kao trošak u trenutku nastanka ako je riječ o izdacima za razvoj koji ne zadovoljavaju kriterij priznavanja kao nematerijalno imovina iz točke 57, i
  - dodani knjigovodstvenoj vrijednosti stečenog unutrašnjeg projekta za istraživanje i razvoj u slučaju da je riječ o izdacima za razvoj koji zadovoljavaju kriterij priznavanja iz točke 57.

## Stjecanje pomoću državne potpore

44. U nekim slučajevima nematerijalno imovina može biti stečeno bez naknade, ili uz minimalnu naknadu, pomoću državne potpore. To može nastati kada država prenosi ili raspoređuje subjektu nematerijalna sredstva kao što su zemljišna prava zračne luke, dozvole za upravljanje radijskim ili televizijskim postajama, uvozne dozvole ili kvote, ili prava pristupa drugim ograničenim izvorima. U skladu s MRS-om 20 - *Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državnih pomoći*, subjekt u početku može odlučiti priznati nematerijalno imovina i potporu po fer vrijednosti. Ako subjekt odluči da u početku neće priznati imovina po fer vrijednosti, subjekt inicijalno priznaje imovina po nominalnoj vrijednosti (prema drugom dopuštenom tretmanu MRS-a 20) plus svi drugi izdaci koji se izravno mogu pripisati pripremi sredstva za njegovu namjeravanu upotrebu.

## Razmjena imovine

45. Neko se nematerijalno imovina može steći u razmjeni za novčano imovina ili sredstva, ili kombinaciju novčanih i nenovčanih sredstava. Sljedeća rasprava se odnosi samo na razmjenu jednog nemonetarnog sredstva za drugo, ali se također primjenjuje i na sve razmjene opisane u prethodnoj rečenici. Trošak nabave takvog nematerijalnog sredstva se utvrđuje po fer vrijednosti osim ako (a) samoj transakciji razmjene nedostaje komercijalno bitnog sadržaja ili (b) fer vrijednost primljenog ili otuđenog sredstva se ne može pouzdano utvrditi. Stečeno imovina se vrednuje na ovaj način čak i ako subjekt ne može odmah otpisati otuđeno imovina. Ako stečeno imovina nije utvrđeno po fer vrijednosti, njegov trošak se utvrđuje po knjigovodstvenoj vrijednosti otuđenog sredstva.
46. Subjekt utvrđuje da li transakcija razmjene ima komercijalno bitan sadržaj na način da razmatra granicu do koje će njegovi budući novčani priljevi narasti kao rezultat transakcije. Transakcija razmjene ima komercijalno bitan sadržaj ako:
- struktura (tj. rizik, određivanje početka i iznos) novčanih priljeva primljenog sredstva se razlikuje od strukture novčanih priljeva prenesenog sredstva, ili
  - za subjekt specifična vrijednost dijela subjektovog poslovanja mijenja se pod utjecajem razmjene, a
  - razlika pod (a) ili (b) je značajna razmjerno fer vrijednosti razmijenjenih sredstava.

Za potrebe utvrđivanja da li transakcija razmjene ima komercijalno bitan sadržaj, za subjekt karakteristična vrijednost dijela subjektovog poslovanja na koji je utjecala transakcija odražavat će novčane priljeve nakon oporezivanja. Posljedica ovakvih analiza može biti jasna i ako subjekt ne obavlja detaljne kalkulacije.

47. Točka 21(b) navodi kako je mogućnost pouzdanog mjerenja troška nabave uvjet za priznavanje nematerijalne imovine. Fer vrijednost nematerijalne imovine za koju ne postoje aktivne tržišne transakcije može se pouzdano izmjeriti ako (a) raznolikost u opsegu pouzdanog mjerenja fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu, ili (b) se vjerojatnost različitih procjena može pouzdano odrediti i koristiti prilikom procjene fer vrijednosti. Ako je subjekt u mogućnosti pouzdano odrediti fer

vrijednost bilo primljene bilo dane imovine, onda za mjerenje troška koristi fer vrijednost dane imovine, osim u slučaju kada je fer vrijednost primljene imovine puno očitija.

### **Interno dobiveni goodwill**

- 48. Interno dobiveni goodwill neće se priznati kao imovina.**
49. U nekim slučajevima izdaci nastanu da se dobiju buduće ekonomske koristi, ali to ne dovodi do nematerijalnog sredstva koje udovoljava kriteriju priznavanja u ovom Standardu. Takav se izdatak često opisuje kao doprinos interno dobivenom goodwillu. Interno dobiveni goodwill se ne priznaje kao imovina budući da to nije resurs koji se može identificirati (nije odvojiv niti proistječe iz ugovornih ili drugih prava) i kojega kontrolira subjekt te čiji se trošak nabave može pouzdano utvrditi.
50. Razlike između tržišne vrijednosti subjekta i knjigovodstvene vrijednosti njegove identificirane neto imovine u bilo koje vrijeme mogu poprimiti razne čimbenike koji utječu na vrijednost subjekta. Međutim, takve razlike ne predstavljaju trošak nabave nematerijalne imovine koju kontrolira subjekt.

### **Interno dobivena nematerijalna imovina**

51. Ponekad je teško procijeniti stječe li interno dobivena nematerijalna imovina uvjete za priznavanje, i to zbog problema prilikom:
- procjene postoji li identificirana imovina koja će vjerojatno dati buduće ekonomske koristi, i
  - pouzdanog određivanja troška nabave imovine. U nekim slučajevima trošak koji stvara interno dobivena nematerijalna imovina ne može se razlikovati od troška održavanja ili povećanja interno dobivenog goodwilla ili pak od dnevno vođenih poslova.
- Prema tome, subjekt prilikom udovoljavanja općim zahtjevima za priznavanje i početno mjerenje nematerijalne imovine, na svu interno dobivenu nematerijalnu imovinu primjenjuje zahtjeve i upute iz točaka 52-67.
52. Kako bi procijenilo udovoljava li neka interno dobivena imovina kriterijima za priznavanje, subjekt stvaranje imovine razvrstava u:
- fazu istraživanja, i
  - fazu razvoja.
- Iako su pojmovi „istraživanje” i „razvoj” definirani, pojmovi „faza istraživanja” i „faza razvoja” imaju šire značenje za potrebe ovog Standarda.
53. Ako subjekt ne može razlikovati fazu istraživanja od faze razvoja internog projekta stvaranja nematerijalne imovine, subjekt s izdacima toga projekta postupuje kao da su nastali samo u fazi istraživanja.

**Faza istraživanja**

54. **Nematerijalna imovina se ne priznaje iz istraživanja (ili u fazi istraživanja internog projekta). Izdaci kod istraživanja (ili faze istraživanja internog projekta) priznaju se kao rashod kada nastanu.**
55. U fazi istraživanja internog projekta subjekt ne može dokazati postojanje nematerijalne imovine koja će davati izgledne buduće ekonomske koristi. Zbog toga se ovaj izdatak priznaje kao rashod u trenutku nastanka.
56. Primjeri aktivnosti istraživanja su sljedeći:
- a) aktivnosti kojima je cilj stjecanje novih znanja,
  - b) iznalaženje ocjena i konačnog izbora primjene istraživačkih nalaza i drugih znanja,
  - c) iznalaženje alternativa za materijale, pronalaskе, proizvode, procese, sustave ili usluge, i
  - d) oblikovanje, dizajn, ocjenjivanje i konačni izbor mogućih alternativa novih ili poboljšanih materijala, pronalazaka, proizvoda, procesa, sustava ili usluga.

**Faza razvoja**

57. **Nematerijalna imovina nastala razvojem (ili u fazi razvoja internog projekta) priznat će se kao imovina, ako i samo ako, subjekt može dokazati sve navedeno:**
- a) **tehničku provedivost nematerijalne imovine koja se dovršava tako da bude raspoloživa za uporabu ili prodaju;**
  - b) **namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njene uporabe ili prodaje;**
  - c) **mogućnost uporabe ili prodaje nematerijalne imovine;**
  - d) **način na koji će nematerijalna imovina davati vjerojatne buduće ekonomske koristi. Subjekt između ostalog može dokazati i postojanje tržišta za proizvod nematerijalne imovine ili za samu nematerijalnu imovinu, ili pak korisnost nematerijalne imovine u slučaju da se ona koristi interno;**
  - e) **raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih izvora za završetak razvoja i korištenje ili prodaju nematerijalne imovine;**
  - f) **mogućnost pouzdanog mjerenja troška koji se može pripisati nematerijalnoj imovini tijekom razvoja.**
58. U fazi razvoja internog projekta subjekt u nekim slučajevima može identificirati nematerijalnu imovinu i dokazati da će imovina davati buduće ekonomske koristi. To je radi toga što je faza razvoja projekta znatno naprednija od faze istraživanja.
59. Primjeri aktivnosti razvoja su sljedeći:
- a) dizajn, konstrukcija i testiranje prije proizvodnje ili prije upotrebe prototipa i modela,
  - b) dizajn alata, uzorci, moduli i matrice koje obuhvaćaju novu tehnologiju,

- c) dizajn, konstrukcija i poslovanje probne tvornice koja nije potpuno ekonomično izvediva za komercijalnu proizvodnju, i
  - d) dizajn, konstrukcija i testiranje izabranih alternativa novih ili poboljšanih materijala, pronalazaka, proizvoda, procesa, sustava ili usluga.
60. Da bi dokazalo kako će nematerijalna imovina davati izgledne buduće ekonomske koristi, subjekt procjenjuje buduće ekonomske koristi koje treba primiti od imovine primjenjujući načela MRS-a 36 - *Umanjenje imovine*. Ako će imovina davati buduće ekonomske koristi samo u kombinaciji s drugom imovinom, subjekt primjenjuje koncept jedinica koje stvaraju novac postavljen u MRS-u 36.
61. Raspoloživost sredstava za završetak, korištenje i dobivanje koristi od nematerijalne imovine može se dokazati na primjer poslovnim planom kojim se prikazuju tehnički, financijski ili drugi potrebni izvori kao i sposobnost subjekta da osigura te izvore. U nekim slučajevima subjekt dokazuje raspoloživost vanjskih financijskih sredstava dobivenim pokazateljem zajmodavca i njegove spremnosti da financira taj plan.
62. Troškovni sustav subjekta često može pouzdano utvrditi trošak koji daje interna nematerijalna imovina kao što su plaće, i drugi izdaci nastali u zaštiti autorskih prava, licencija ili razvoju računalnih softvera.
- 63. Interno dobiveni zaštitni znakovi, oznake, publicirajući nazivi, popisi kupaca i drugih sličnih stvari ne će se priznati kao nematerijalna imovina.**
64. Izdaci kod interno dobivenih zaštitnih znakova, oznaka, publicirajućih naziva, popisa kupaca i drugih u biti sličnih stvari ne mogu se razlikovati od troška razvoja poslovanja kao cjeline. Prema tome, takve se stavke ne priznaju kao nematerijalna imovina.

### **Trošak interno dobivene nematerijalne imovine**

---

65. Trošak interno dobivenog nematerijalnog sredstva prema točki 24 je suma izdataka nastalih od datuma kada je nematerijalna imovina po prvi put zadovoljilo kriterij priznavanja iz točaka 21, 22 i 57. Točka 71 zabranjuje ponovno priznavanje troškova koji su prethodno priznati kao rashod.
66. Trošak interno dobivenog nematerijalnog sredstva obuhvaća sve izravne troškove koji su bili neophodni za stvaranje, proizvodnju i pripremanje sredstva za njegovu namjeravanu uporabu. Primjeri takvih izravnih troškova su:
- a) troškovi za materijal i usluge koji su korišteni ili potrošeni u stvaranju nematerijalnog sredstva,
  - b) plaće, nadnice i drugi troškovi zaposlenog osoblja (kao što je definirano MRS-om 19 - *Primanja zaposlenih*) koji su izravno uključeni u stvaranje toga sredstva,
  - c) naknade za registriranje zakonskih prava, i
  - d) amortizacija patenata i licenci koji se koriste za stvaranje nematerijalnog sredstva.

MRS 23 - *Troškovi posudbe* navodi kriterije za priznavanje kamata kao elementa troškova interno stvorenog nematerijalnog sredstva.

67. U nastavku navedeni troškovi nisu elementi troška interno stvorenog nematerijalnog sredstva:
- prodaja, administrativni i drugi opći troškovi, osim ako se ti izdaci mogu izravno pripisati pripremanju sredstva za uporabu,
  - jasno identificirane nedjelotvornosti i početno priznati gubici nastali prije nego je imovina postiglo planirani stupanj uspješnosti, i
  - izdaci za uvježbavanje osoblja koje će se koristiti imovinom.

**Primjer koji objašnjava točku 65.**

Neki subjekt razvija novi proizvodni postupak. Tijekom 20x5 nastali je izdatak iznosio 1.000 n.j. od kojeg je 900 n.j. nastalo prije 1. prosinca 20x5, a 100 n.j. je nastalo između 1. prosinca i 31. prosinca 20x5. Subjekt može dokazati da je proizvodni postupak 1. prosinca 20x5 udovoljavao kriteriju za priznavanje kao nematerijalnog sredstva. Nadoknadivi iznos „know-how“-a koji se nalazi u ovom proizvodnom procesu (uključujući i buduće novčane odljeve da se dovrši postupak prije stavljanja u uporabu) procijenjen je u iznosu od 500 n.j.

*Proizvodni postupak je na kraju 20x5 priznat kao nematerijalno imovina u iznosu od 100 n.j. (izdaci koji su nastali od datuma kada je udovoljeno kriteriju priznavanja, to jest 1. prosinca 20x5.). Izdaci u iznosu od 900 n.j. koji su nastali prije 1. prosinca 20x5. priznati su kao rashod budući da kriterij za priznavanje nije udovoljen sve do 1. prosinca 20x5. Ovi izdaci neće nikada biti dio troška nabave proizvodnog postupka koji je priznat u izvještaju o financijskom položaju.*

Tijekom 20x6. izdaci su nastali u iznosu 2.000 n.j. Na kraju 20x6. nadoknadivi iznos „know-how“-a koji se nalazi u ovom proizvodnom procesu (uključujući i buduće novčane odljeve da se dovrši postupak prije stavljanja u uporabu) procijenjen je u iznosu od 1.900 n.j.

*Trošak nabave proizvodnog postupka je na kraju 20x6. iznosio 2.100 n.j. (100 n.j. izdataka priznatih na kraju 20x5. i 2.000 n.j. izdataka priznatih u 20x6.). Subjekt priznaje gubitak od umanjenja u iznosu od 200 n.j. da se uskladi knjigovodstvena vrijednost proizvodnog postupka prije gubitka od umanjenja (2.100 n.j.) do njegovog nadoknadivog iznosa (1.900 n.j.). Ovaj će se gubitak od umanjenja ukinuti u narednom razdoblju ako su ispunjeni uvjeti za ukidanje gubitka od umanjenja iz MRS-a 36.*

**Priznavanje rashoda**

68. Izdatak za nematerijalnu imovinu se priznaje kao rashod kada nastane, osim ako:
- ne predstavlja dio nabavne vrijednosti nematerijalnog sredstva koje udovoljava kriterijima priznavanja (v. točke 18-67.), ili
  - nije stavka stečena u poslovnom spajanju i ne može se priznati kao nematerijalno sredstvo. U ovom slučaju, izdatak je dio iznosa koji je priznat kao goodwill na datum stjecanja (v MSFI 3).

69. U nekim slučajevima izdaci nastaju da bi omogućili buduće ekonomske koristi subjektu, ali nije stvoreno ili stečeno nematerijalno ili neko drugo imovina koje se može priznati. U tim slučajevima izdatak se priznaje kao rashod u trenutku nastanka. Primjerice, osim kada tvori dio troškova poslovnog spajanja, izdaci za istraživanje se priznaju kao rashod u trenutku nastanka (vidjeti točku 54). Drugi izdaci koji se priznaju kao rashod u trenutku nastanka jesu sljedeći primjeri:
- a) izdaci početnih aktivnosti (trošak početka poslovanja), osim ako je ovaj izdatak uključen u trošak nabave predmeta nekretnina, postrojenja i opreme prema MRS-u 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*. Troškovi početka poslovanja mogu se sastojati od troškova utemeljenja, kao što su pravni i tajnički troškovi nastali pri utemeljenju pravnog subjekta, zatim izdaci da se otvori novi pogon ili djelatnost (troškovi prije otvaranja) ili izdaci za pokretanje novih aktivnosti ili lansiranje novih proizvoda ili procesa (troškovi prije početka poslovanja);
  - b) izdaci za aktivnosti usavršavanja;
  - c) izdaci oglašavanja i promidžbenih aktivnosti;
  - d) izdaci premještanja ili reorganizacije dijela ili cijeloga subjekta.
70. Točka 68. ne sprječava priznavanje predujma kao imovine, ako je isplata za isporučenu robu ili uslugu obavljena prije isporuke robe ili pružanja usluga.

### **Prošli rashodi koji se ne trebaju priznati kao imovina**

71. Izdaci za nematerijalnu stavku koji su prvotno priznati kao rashod ne će se kasnije priznati kao dio troška nematerijalne imovine.

### **Mjerenje nakon početnog priznavanja**

---

72. Subjekt će kao svoju računovodstvenu politiku izabrati ili model troška opisan u točki 74. ili model revalorizacije iz točke 75. Ako se nematerijalna imovina mjeri primjenom modela revalorizacije, sva ostala imovina iz iste skupine će se mjeriti primjenom istog modela, osim u slučaju ako za navedenu imovinu ne postoji aktivno tržište.
73. Skupina nematerijalnih sredstava predstavlja grupiranje sredstava sličnih svojstava i načina korištenja unutar subjekta. Pojedina sredstva unutar skupine nematerijalnih sredstava se istovremeno revaloriziraju s ciljem da se izbjegne selektivna revalorizacija sredstava i izvješćivanje iznosa u financijskim izvješćima koji predstavljaju kombinaciju troškova i vrijednosti utvrđenih na različite datume.

### **Model troška**

74. Nakon početnog priznavanja, nematerijalna imovina će se mjeriti po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.

### **Model revalorizacije**

75. Nakon početnog priznavanja, nematerijalna imovina će se mjeriti po revaloriziranom iznosu, koji je fer vrijednosti na datum revalorizacije umanjena za

**kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Za potrebe revalorizacije prema ovome standardu, fer vrijednost se treba odrediti prema aktivnom tržištu. Revalorizacija se treba obavljati redovito tako da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od fer vrijednosti na datum izvještaja o financijskom položaju.**

76. Revalorizacijski model ne dopušta:
  - a) revalorizaciju nematerijalne imovine koja prethodno nije bila priznata kao imovina, ili
  - b) početno priznavanje nematerijalne imovine u iznosu koji se razlikuje od troška nabave.
77. Revalorizacijski model se primjenjuje nakon što je imovina početno bilo priznato po trošku nabave. Međutim, revalorizacijski model se može primijeniti na cijelo imovina jedino ako se dio troška nabave nematerijalnog sredstva prizna kao imovina budući da to imovina ne udovoljava kriteriju priznavanja sve dok taj dio ne prođe ovaj postupak (vidjeti točku 65.). Revalorizacijski model također se može primijeniti na nematerijalno imovina koje je primljeno kao državna potpora i koje je priznato po nominalnom iznosu (vidjeti točku 44.).
78. Na aktivnom tržištu s obilježjima navedenim u točki 8. neuobičajeno je da postoji nematerijalno imovina, premda se može dogoditi. Primjerice, u nekim zakonodavstvima aktivno tržište može postojati za besplatno prenosive taksi dozvole, ribolovne dozvole ili proizvodne kvote. Međutim, aktivno tržište ne može postojati za zaštitne znakove, novinske naslovne znakove, muzička ili filmska izdavačka prava, patente ili trgovinske oznake, budući da je svako takvo imovina jedinstveno. Isto tako, iako su nematerijalna sredstva kupljena ili prodana, ugovori su neprenosivi između kupaca i prodavatelja, a transakcije su relativno rijetke. Iz navedenih razloga, cijena koja se plaća za jedno imovina ne mora davati dovoljno podataka da bi se odredila fer vrijednost drugog sredstva. Na kraju valja istaći da cijene često nisu dostupne javnosti.
79. Učestalost revalorizacije ovisi o rasprostranjenosti fer vrijednosti nematerijalnih sredstava koja se revaloriziraju. Ako se fer vrijednost revaloriziranog sredstva značajno razlikuje od njegove knjigovodstvene vrijednosti, daljnja je revalorizacija nužna. Fer vrijednost neke nematerijalne imovine može se značajno i učestalo mijenjati te stoga postoji neophodnost godišnje revalorizacije. Takva učestala revalorizacija nije neophodna za nematerijalna sredstva kojima se fer vrijednost nije značajnije mijenjala.
80. Ako se nematerijalno imovina revalorizira, ispravak vrijednosti na datum revalorizacije:
  - a) se prepravlja razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti sredstva tako da je knjigovodstvena vrijednost sredstva nakon revalorizacije jednak njegovom revaloriziranom iznosu, ili
  - b) se isključuje iz bruto knjigovodstvene vrijednosti sredstva i neto prepravljene iznosa u revalorizirani iznos toga sredstva.



81. Ako se neka nematerijalna imovina u skupini nematerijalne imovine koja se revalorizira ne može revalorizirati jer ne postoji aktivno tržište, ta imovina će se mjeriti po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.
82. **Ako se fer vrijednost neke nematerijalne imovine koja se revalorizira više ne može odrediti s aktivnog tržišta, knjigovodstvena vrijednost te imovine bit će revalorizirana vrijednost na datum posljednje revalorizacije s aktivnog tržišta umanjen za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja.**
83. Činjenica da aktivno tržište više ne postoji za revalorizirano nematerijalno imovina može ukazati da se vrijednost toga sredstva treba umanjiti i da postoji potreba testirati ga prema MRS-u 36 - *Umanjenje imovine*.
84. Ako se fer vrijednost sredstva može odrediti prema aktivnom tržištu na neki kasniji datum njegova utvrđivanja, revalorizacijski model se primjenjuje od toga datuma.
85. **Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine poveća zbog revalorizacije, to povećanje će se priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit i kumulativno iskazati u kapitalu kao revalorizacijska rezerva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati u dobit ili gubitak do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine, koje je prethodno bilo priznato u dobiti ili gubitku.**
86. **Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine smanji zbog revalorizacije, to smanjenje treba priznati u dobit ili gubitak. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti ostalu sveobuhvatnu dobit do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu. Smanjenje priznato u sveobuhvatnu dobit smanjuje iznos revalorizacijske rezerve u kapitalu.**
87. Kumulativna revalorizacijska rezerva koja je uključena u kapital može se izravno prenijeti u zadržane zarade kada se rezerva realizira. Cjelokupne rezerve mogu se realizirati kod povlačenja ili otuđenja sredstva. Međutim, neke se rezerve mogu realizirati kao imovina koje koristi subjekt, te u tom slučaju, iznos realizirane rezerve je razlika između amortizacije temeljene na revaloriziranom knjigovodstvenom iznosu sredstva i amortizacije koja bi bila priznata prema trošku nabave sredstva. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržane zarade ne provodi se u dobiti i gubitku.

## **Korisni vijek upotrebe**

---

88. **Subjekt će procijeniti ima li nematerijalna imovina ograničeni ili neograničeni korisni vijek upotrebe te ako je ograničen, odrediti duljinu korisnog vijeka upotrebe ili broj proizvoda ili drugih sličnih jedinica koje čine taj vijek. Nematerijalnu imovinu za koju, temeljem analize svih relevantnih čimbenika, ne može predvidjeti rok do kojeg će moći stvarati neto novčane priljeve subjektu, subjekt će tretirati kao imovinu s neograničenim korisnim vijekom upotrebe.**
89. Računovodstvo nematerijalne imovine se temelji na njezinom korisnom vijeku trajanja. Nematerijalno imovina s ograničenim vijekom trajanja se amortizira (vidjeti točke 97.-106.), a nematerijalno imovina s neodređenim vijekom uporabe ne (vidjeti

točke 107.-110.). Ilustrativni primjeri iz ovog Standarda objašnjavaju na koji se način određuje vijek uporabe različitih nematerijalnih sredstava te njihov naknadni obračun na temelju određivanja vijeka uporabe.

90. Mnogi se čimbenici trebaju uzeti u obzir pri određivanju vijeka uporabe nematerijalnog sredstva, kao na primjer:
- a) očekivana uporaba sredstva od strane subjekta te da li imovinom može učinkovito rukovati drugi upravljački tim,
  - b) tipični proizvodni ciklusi sredstva i javne informacije o procjenama vijeka uporabe sličnih vrsta sredstava koja se koriste na sličan način,
  - c) tehnička, tehnološka, komercijalna i druge vrste zastarijevanja,
  - d) stabilnost industrije u kojoj imovina djeluje i promjene u tržišnoj potražnji za proizvodima i uslugama koji su rezultat toga sredstva,
  - e) očekivane mjere konkurenata ili mogućih konkurenata,
  - f) visina izdataka za održavanje potrebnih da se ostvare očekivane buduće ekonomske koristi od sredstva te sposobnost i namjera subjekta da postigne tu razinu,
  - g) razdoblje kontrole nad imovinom te zakonska ili slična ograničenja upotrebe sredstava, kao što je datum isteka najma, i
  - h) da li vijek uporabe sredstva ovisi o vijeku upotrebe drugih sredstava u subjektu.
91. Izraz „neodređen” ne znači „neograničen”. Vijek uporabe nematerijalnog sredstva odražava samo onu razinu budućih troškova održavanja koji su potrebni da se imovina održi na stupnju izvršenja koje je određeno u trenutku procjene njegovog vijeka uporabe, te sposobnost i namjeru subjekta da dosegne tu razinu. Zaključivanje da je vijek uporabe nematerijalnog sredstva neodređen ne bi smio ovisiti o planiranim budućim izdacima koji premašuju troškove održavanja sredstva na tom stupnju izvršenja.
92. Na osnovi dosadašnjih brzih tehnoloških promjena, računalni softver i mnoga druga nematerijalna sredstva mogu također tehnološki zastarjeti. Prema tomu, vjerojatno je da će njihov vijek uporabe biti kratak.
93. Vijek uporabe nematerijalnog sredstva može biti vrlo dug ili čak neodređen. Nesigurnost opravdava oprezno i razumno procjenjivanje vijeka uporabe nematerijalnog sredstva, ali ne opravdava određivanje nerealno kratkog vijeka uporabe.
94. **Korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva koje proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne smije biti duži od razdoblja važenja ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može biti kraći, ovisno o razdoblju kroz koje subjekt očekuje da će koristiti sredstvo. Ako su ugovorna ili druga zakonska prava prenesena na ograničeni rok koji se može obnoviti, u korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva se ubraja obnovljeno razdoblje ili razdoblja samo ako postoji dokaz koji podupire obnavljanje od strane subjekta bez značajnijih troškova. Korisni vijek trajanja ponovno stečenog prava priznatog kao nematerijalna imovina u poslovnom spajanju je preostalo ugovorno razdoblje u kojem je pravo dano i ne uključuje obnovljena razdoblja.**

95. Mogu postojati i ekonomski i zakonski čimbenici koji utječu na vijek uporabe nematerijalnog sredstva. Ekonomski čimbenici određuju razdoblje tijekom kojeg će subjekt primati buduće ekonomske koristi. Zakonski čimbenici mogu ograničiti period tijekom kojeg subjekt kontrolira pristup tim koristima. Vijek uporabe je kraći od razdoblja utvrđenih tim čimbenicima.
96. Postojanje, između ostalih, sljedećih čimbenika pokazuje da je subjekt u mogućnosti obnoviti ugovorna ili druga zakonska prava bez značajnijih troškova ako:
- postoji dokaz, moguće na temelju iskustva, da će ugovorna ili druga zakonska prava biti obnovljena. Ako je obnavljanje moguće po pristanku treće strane, ovo uključuje dokaz da će treća strana dati svoj pristanak,
  - postoji dokaz da će uvjeti neophodni da se dobije pravo obnavljanja biti ispunjeni; i
  - trošak obnavljanja za subjekt nije značajan ako se uspoređi s budućim ekonomskim koristima koje se očekuju da će priteći u subjekt od obnavljanja.

Ako je trošak obnavljanja značajan u odnosu na buduće ekonomske koristi koje se očekuju da će priteći u subjekt od obnavljanja, trošak „obnavljanja” u biti predstavlja trošak stjecanja novog nematerijalnog sredstva na datum obnavljanja.

## **Nematerijalna imovina s ograničenim korisnim vijekom upotrebe**

---

### **Razdoblje amortizacije i metode amortizacije**

97. **Amortizirajući iznos neke nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom trajanja treba se sustavno rasporediti tijekom procijenjenog korisnog vijeka upotrebe. Amortizacija treba započeti kada je imovina raspoloživo za upotrebu, tj. kada je imovina na lokaciji i u stanju potrebnom za funkcioniranje u skladu s namjerama uprave. Amortizacija će prestati kada se imovina klasificira kao imovina namijenjena prodaji (ili uključiti u grupu za otuđenje klasificiranu kao namijenjenu prodaji) u skladu sa IFRS 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* ili kada se imovina prestane priznavati, ovisno o tome što se prije dogodi. Korištena metoda amortizacije treba odražavati uzorak po kojem će buduće ekonomske koristi imovine subjekt ostvarivati. Ako se taj uzorak ne može pouzdano odrediti, koristit će se proporcionalna (linearna) metoda. Trošak amortizacije za svako razdoblje će biti priznat u dobit ili gubitak osim ako ovaj ili drugi Standard to zabranjuje ili zahtijeva uključivanje u knjigovodstvenu vrijednost neke druge imovine.**
98. Različite metode amortizacije se mogu koristiti da bi se na sustavan način rasporedio amortizacijski iznos imovine tijekom vijeka uporabe. Ove metode uključuju linearnu metodu (proporcionalnu), metodu opadajućih salda i metodu amortizacije koja se temelji na količini proizvodnje. Metoda koja se koristi je izabrana na temelju očekivane potrošnje ekonomskih koristi koje proizlaze iz sredstva (ugrađene u imovina), i treba se dosljedno primjenjivati iz jednog u drugo razdoblje, osim ako se mijenja očekivani okvir korištenja budućih ekonomskih koristi. Rijetko je, ako i ikada, uvjerljiv dokaz potpore nekoj metodi amortizacije za nematerijalnu imovinu

s ograničenim korisnim vijekom trajanja, koja ima rezultat niži iznos akumulirane amortizacije nego što je to u slučaju linearne (proporcionalne) metode.

99. Amortizacija se obično priznaje u dobit ili gubitak. Međutim, ponekad se buduće ekonomske koristi ugrađene u sredstva apsorbiraju u proizvodnji drugih sredstava. U ovom slučaju, trošak amortizacije je dio troška tog drugog sredstva i uključuje se u njegov knjigovodstvena vrijednost. Na primjer, amortizacija nematerijalne imovine koja se koristi u proizvodnom postupku uključuje se u knjigovodstvena vrijednost zaliha (vidjeti MRS 2 - *Zalihe*).

### **Procijenjeni ostatak vrijednosti**

100. **Procijenjeni ostatak vrijednosti nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom trajanja pretpostavlja se da je nula, osim ako:**
- a) **postoji obveza treće strane da kupi tu imovinu na kraju korisnog vijeka upotrebe, ili**
  - b) **postoji aktivno tržište za tu imovinu i:**
    - i. **ostatak vrijednosti se može odrediti prema tržištu, i**
    - ii. **vjerojatno je da će takvo tržište postojati na kraju korisnog vijeka upotrebe te imovine.**
101. Amortizacijski iznos nekog sredstva s određenim korisnim vijekom trajanja određuje se nakon smanjenja njegovog ostatka vrijednosti. Ostatak vrijednosti koji nije nula podrazumijeva da subjekt očekuje rashodovanje nematerijalne imovine prije kraja vijeka uporabe.
102. Procjena ostatka vrijednosti sredstva se temelji na iznosu koji bi se dobio od prodaje koristeći cijenu koja prevladava na datum procijene za prodaju sličnog sredstva na kraju procijenjenog vijeka uporabe sredstva i koje djeluje prema sličnim uvjetima u kojima će se imovina koristiti. Ostatak vrijednosti se provjerava najmanje na kraju svake financijske godine. Promjene u ostatku vrijednosti sredstva se obračunavaju kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške*.
103. Ostatak vrijednosti nematerijalne imovine može se povećati na iznos jednak ili veći od knjigovodstvene vrijednosti imovine. Ako se poveća, trošak amortizacije sredstva je nula osim ako i kad se ostatak vrijednosti naknadno smanji na iznos ispod knjigovodstvene vrijednosti sredstva.

### **Provjera razdoblja amortizacije i metode amortizacije**

104. **Razdoblje amortizacije i metoda amortizacije nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom trajanja trebaju se provjeravati najmanje na kraju svake financijske godine. Ako se očekivani korisni vijek trajanja imovine razlikuje od prijašnjih procjena, razdoblje amortizacije će se u skladu s tim promijeniti. Ako je bilo promjena u očekivanom uzorku ostvarivanja budućih ekonomskih koristi sadržanih u imovini, metoda amortizacije se mora promijeniti u skladu**

**s promijenjenim uzorkom. Ovakve promjene će biti prikazane kao promjene računovodstvenih procjena u skladu s MRS 8.**

105. Tijekom vijeka trajanja nematerijalnog sredstva, može postati očito da je procijenjeni vijek uporabe neprikladan. Na primjer, priznavanje gubitka od umanjenja imovine može ukazati da se amortizacijsko razdoblje treba promijeniti.
106. Tijekom vremena se može promijeniti očekivani okvir budućih ekonomskih koristi od nematerijalne imovine koje pritežu u subjekt. Na primjer, može postati očito da je metoda amortizacije opadajućih salda prikladnija nego proporcionalna (linearna) metoda. Drugi je primjer ako se upotreba prava sadržanih u licenci odlaže na druge dijelove poslovnog plana. U tom slučaju, ekonomske koristi koje pritežu od sredstva neće pritežati sve do kasnijih razdoblja.

### **Nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe**

---

107. **Nematerijalna imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe ne će se amortizirati.**
108. U skladu s MRS 36 - *Umanjenje imovine*, od subjekta se zahtijeva da testira nematerijalnu imovinu s neodređenim vijekom uporabe za umanjeno uspoređujući iznos sredstva koji se može nadoknaditi s knjigovodstvenim iznosom imovine
  - a) godišnje, i
  - b) kad god postoji indikacija da se nematerijalna imovina može umanjiti.

### **Provjera procijenjenog korisnog vijeka upotrebe**

109. **Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine koja nije amortizirana treba se provjeravati u svakom razdoblju da bi se odredilo podupiru li događaji i okolnosti i dalje procjenu neodređenog korisnog vijeka upotrebe imovine. Ako ne podupiru, promjena procijenjenog korisnog vijeka upotrebe će se prikazati kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS 8.**
110. U skladu s MRS 36, ponovna procjena vijeka uporabe s određenim prije nego neodređenim vijekom trajanja je pokazatelj da imovina može biti umanjena. Kao rezultat, subjekt provjerava imovinu za umanjeno uspoređujući iznos koji se može nadoknaditi, određen u skladu s MRS 36, s knjigovodstvenim iznosom imovine, i priznavajući višak knjigovodstvene vrijednosti imovine iznad iznosa sredstva koji se može nadoknaditi kao gubitak od umanjenja sredstva.

### **Nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti – gubici od umanjenja imovine**

---

111. Da se odredi je li umanjena vrijednost nematerijalnog sredstva, subjekt primjenjuje MRS 36 - *Umanjenje imovine*. Ovaj Standard objašnjava kad i kako se provjerava knjigovodstvena vrijednost imovine, kako se određuje iznos sredstva koji se može nadoknaditi i kada se priznaje ili ukida gubitak od umanjenja.

## Povlačenja i otuđenja

---

112. **Nematerijalna imovina će se prestati priznavati:**
- a) **prilikom otuđenja, ili**
  - b) **kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja.**
113. **Dobici ili gubici koji proizlaze iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine odredit će se kao razlika između neto iznosa potraživanja od otuđenja, ako postoji, i knjigovodstvene vrijednosti imovine. To će se priznati u dobit ili gubitak kada se imovina prestane priznavati (osim ako MRS 17 ne zahtijeva drugačije kod prodaje i povratnog najma). Dobitak neće biti klasificirana kao prihod.**
114. Otuđenje nematerijalne imovine može nastati na različite načine (npr. prodajom, financijskim leasingom, ili donacijom). U određivanju datuma otuđenja takvog sredstva, subjekt primjenjuje kriterije iz MRS 18 - *Prihodi*, za priznavanje prihoda od prodaje dobara. MRS 17 primjenjuje se za otuđenje imovine prodajom ili povratnim najmom.
115. Ako u skladu s načelima priznavanja iz točke 21. subjekt priznaje u knjigovodstvenom iznosu imovine trošak zamjene za dio nematerijalne imovine, onda ne priznaje knjigovodstvena vrijednost zamijenjenog sredstva. Ako nije izvodljivo za subjekt da određuje knjigovodstvena vrijednost zamijenjenog sredstva, može se koristiti trošak zamjene kao pokazatelj troška zamijenjenog sredstva u trenutku kada je stečen ili interno dobiven.
- 115.A U slučaju ponovno stečenog prava poslovnim spajanjem, ako je pravo kasnije ponovno izdano (prodano) trećoj strani, pripadajući knjigovodstveni iznos, ako postoji, se koristi u utvrđivanju dobiti ili gubitka kod ponovnog izdavanja.
116. Naknada od prodaje nematerijalne imovine se početno priznaje po tržišnoj vrijednosti. Ako je odgođeno plaćanje za nematerijalnu imovinu, primljena naknada je priznata početno po ekvivalentu novčane cijene. Razlika između nominalnog iznosa i naknade koja je ekvivalent novčane cijene je priznata kao prihod od kamata u skladu s MRS 18, odražavajući stvaran povrat od potraživanja.
117. Amortizacija nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom trajanja ne prestaje u trenutku kada se imovina povuče iz uporabe, osim ako imovina nije do kraja amortizirana ili klasificirana u imovinu koja se drži za prodaju (ili uključena u grupu za otuđenje koja je klasificirana u imovinu koja se drži za prodaju) u skladu s IFRS 5.

## Objavljivanje

---

### Općenito

118. **Za svaku skupinu nematerijalne imovine, razlikujući interno dobivenu imovinu i drugu nematerijalnu imovinu subjekt treba objaviti sljedeće:**
- a) **je li korisni vijek uporabe ograničen ili neograničen, i ako je ograničen, korisne vjekove uporabe ili korištene stope amortizacije,**

- b) korištene metode amortizacije za nematerijalnu imovinu s ograničenim korisnim vijekom trajanja,
  - c) bruto knjigovodstvenu vrijednost i ako postoji akumulirana amortizacija (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja,
  - d) stavke izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti u kojima je uključena amortizacija nematerijalne imovine,
  - e) usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju razdoblja kojim se prikazuje:
    - i. povećanja, s tim da se odvojeno prikažu povećanja iz internog razvoja, povećanja pojedinačnim stjecanjem, povećanja iz poslovnih spajanja,
    - ii. imovina koja je klasificirana kao namijenjena prodaji ili je uključena u grupu klasificiranu kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5 i druga otuđenja,
    - iii. povećanja ili smanjenja tijekom razdoblja kao rezultat revalorizacije u skladu s točkama 75, 85. i 86. i od gubitaka od umanjenja koji su priznati ili ukinuti kroz ostalu sveobuhvatnu dobit u skladu s MRS 36 (ako nastanu),
    - iv. gubitke od umanjenja priznate u dobit ili gubitak tijekom razdoblja u skladu s MRS 36 (ako nastanu),
    - v. gubitke od umanjenja ukinute kroz dobit ili gubitak tijekom razdoblja u skladu s MRS 36 (ako nastanu),
    - vi. amortizaciju priznatu tijekom razdoblja,
    - vii. neto tečajne razlike koje proizlaze iz prevođenja financijskih izvještaja u valutu objavljivanja, i iz prevođenja inozemnog poslovanja u izvještajnu valutu subjekta, i
    - viii. druge promjene knjigovodstvene vrijednosti tijekom razdoblja.
119. Skupina nematerijalne imovine je grupiranje sredstava slične prirode i upotrebe u poslovanju subjekta. Primjeri odvojenih skupina mogu uključivati:
- a) nazive zaštitnih znakova,
  - b) oznake i publicirajuće nazive,
  - c) računalni softver,
  - d) licencije i franšize,
  - e) prava izdavanja (reproduciranja), patente i druga industrijska vlasnička prava, usluge i poslovna prava,
  - f) recepte, formule, modele, dizajne i prototipe, i
  - g) nematerijalnu imovinu u razvoju.
- Navedene skupine se razdvajaju (ili sumiraju) u manje (ili veće) skupine, ako korisnik financijskih izvještaja na taj način dobiva primjereniju informaciju.
120. Subjekt objavljuje informacije o umanjenju nematerijalne imovine u skladu s MRS-om 36, pored informacije koju zahtijeva točka 118(e)(iii)-(v).

121. MRS 8, zahtijeva od subjekta da objavi prirodu i iznos promjene računovodstvene procjene koja ima značajan učinak u tekućim razdobljima ili se očekuje da će imati značajan učinak u narednim razdobljima. Ovakvo objavljivanje može nastati iz promjene:
- a) procijenjenog vijeka uporabe nematerijalne imovine,
  - b) metode amortizacije, ili
  - c) ostatka vrijednosti.
122. **Subjekt će također objaviti:**
- a) **za nematerijalnu imovinu za koju je procijenjen neograničeni vijek upotrebe, knjigovodstvenu vrijednost imovine i razloge koji podupiru procjenu neograničenog vijeka upotrebe. Tim razlozima, subjekt treba opisati čimbenike koji imaju značajnu ulogu u određivanju neograničenog vijeka upotrebe imovine;**
  - b) **opis, knjigovodstvenu vrijednost i preostalo razdoblje amortizacije pojedine nematerijalne imovine značajne u financijskim izvještajima subjekta;**
  - c) **za nematerijalnu imovinu stečenu pomoću državne potpore i početno priznatu po fer vrijednosti (vidjeti točku 44.):**
    - i. **početno priznatu fer vrijednost ove imovine,**
    - ii. **knjigovodstvenu vrijednost, i**
    - iii. **je li naknadno mjerena po modelu troška ili modelu revalorizacije;**
  - d) **postojanje i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine čije je vlasništvo ograničeno i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine založene kao jamstvo za obveze;**
  - e) **iznos ugovornih obveza za stjecanje nematerijalne imovine.**
123. Kada subjekt opisuje čimbenik(e) koji imaju značajnu ulogu u određivanju vijeka uporabe nematerijalne imovine kao neodređenog, subjekt razmatra čimbenike navedene u točki 90.

### **Nematerijalna imovina koja se nakon priznavanja mjeri po modelu revalorizacije**

124. **Ako se nematerijalna imovina mjeri u revaloriziranim iznosima, subjekt treba objaviti sljedeće:**
- a) **za skupinu nematerijalne imovine:**
    - i. **datum revalorizacije,**
    - ii. **knjigovodstvenu vrijednost revalorizirane nematerijalne imovine, i**
    - iii. **knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila priznata za skupinu nematerijalne imovine koja se revalorizira da je ova imovina bila naknadno mjerena po modelu troška iz točke 74,**



- b) **iznos revalorizacijske rezerve koji se odnosi na nematerijalnu imovinu na početku i na kraju razdoblja, prikazujući promjene tijekom razdoblja i bilo koje ograničenje u raspodjeli salda imateljima kapitala, i**
  - c) **metode i značajne pretpostavke koje su bile korištene u procjeni fer vrijednosti imovine.**
254. Za svrhe objavljivanja, može biti nužno da se zbroje skupine revalorizirane imovine u veće skupine. Međutim, skupine se ne zbrajaju ako bi to dovelo do kombinacije skupina nematerijalne imovine koja sadrži iznose mjerene prema oba modela, troškovnog i revalorizacijskog modela.

### **Izdaci za istraživanje i razvoj**

126. **Subjekt treba objaviti ukupan iznos izdataka za istraživanje i razvoj priznat kao rashod razdoblja.**
127. Izdaci za istraživanje i razvoj obuhvaćaju sve izdatke koji direktno pripadaju aktivnostima istraživanja i razvoja (vidjeti točke 66. i 67. radi uputa o vrsti izdataka koje treba uključiti u svrhu objavljivanja koje se zahtijeva u točki 126.).

### **Druge informacije**

128. Subjekti se potiču, ali se to od njih ne zahtijeva, da objave sljedeće informacije:
- a) opis u cijelosti amortizirane imovine koja je još u uporabi, i
  - b) sažeti opis značajne nematerijalne imovine koje kontrolira subjekt, ali koja nije priznata kao imovina zato jer nije udovoljavala kriteriju za priznavanje u ovom Standardu ili zato jer je stečena ili stvorena prije MRS-a 38 - *Nematerijalna imovina* koji je 1998. godine stupio na snagu.

### **Prijelazne odredbe i datum stupanja na snagu**

---

129. [brisan].
130. **Subjekt je ovaj standard dužan primijeniti:**
- a) **za nematerijalnu imovinu stečenu poslovnim spajanjem za koje je sporazum potpisan 31. ožujka 2004. godine ili nakon toga, i**
  - b) **za svu ostalu nematerijalnu imovinu od početka prvog godišnjeg razdoblja koji počinje 31. ožujka 2004. godine ili nakon toga. Prema tome, subjekt neće usklađivati knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine priznate na taj datum. Međutim, subjekt će, na taj datum, primijeniti ovaj Standard da bi ponovno procijenio korisni vijek upotrebe takve nematerijalne imovine. Ako, kao rezultat te ponovne procjene, subjekt promijeni procijenjeni korisni vijek upotrebe te imovine, ta promjena će biti prikazana kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS 8.**
- 130.A Subjekt će izmjene točke 2. primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2006. godine ili nakon toga. Ako subjekt primjeni MSFI 6 za neko ranije razdoblje, te izmjene primijeniti za to ranije razdoblje.

- 130.B MRS 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja* (revidiran 2007.) izmjenjuje izraze koji se koriste u MSFI. Pored toga, njime se mijenjaju točke 85., 86. i 118.(e)(iii). Subjekt je će primijeniti te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, primijenit će ove izmjene na to ranije razdoblje.
- 130.C MSFI-jem 3 (kojeg je revidirao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u 2008. godini) su izmijenjene točke 12., 33.-35., 68. 94. i 130., brisane točke 38. i 129. i dodana je točka 115.A. Subjekt je te izmjene i dopune dužan primijeniti prospektivno na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. godine. Prema tome, iznosi priznati s naslova nematerijalne imovine i goodwilla u prethodnim poslovnim spajanjima se ne usklađuju. Ako subjekt primijeni MSFI 3 (revidiran 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je ove izmjene i dopune primijeniti također na to ranije razdoblje.

### **Razmjena istovjetne imovine**

131. Zahtjevi u točkama 129. i 130(b) za prospektivnom primjenom ovog Standarda znači da ako je razmjena istovjetne imovine vrednovana prije datuma stupanja na snagu ovog Standarda na temelju knjigovodstvene iznosa imovine, subjekt neće ponovno iskazivati knjigovodstvena vrijednost stečene imovine da bi se odrazila fer vrijednost imovine na datum stjecanja.

### **Prijevremena primjena**

132. **Subjekti na koje se odnosi točka 130. se potiču na primjenu zahtjeve iz ovog Standarda prije datuma stupanja na snagu određenog u točki 130. Međutim, ako subjekt primijeni ovaj Standard prije datuma stupanja na snagu, istovremeno će primijeniti MSFI 3 i MRS 36 (revidiran 2004.).**

### **Povlačenje MRS-a 38 (izdanog 1998.)**

---

133. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 38 - *Nematerijalna imovina* (izdan 1998. godine).