

Међународни рачуноводствени стандард 38

Нематеријална имовина

Циљ

- 1 Циљ овог стандарда је да пропише рачуноводствени третман нематеријалне имовине којом се нису посебно бавили други рачуноводствени стандарди. Овим стандардом се захтева да ентитет призна нематеријалну имовину ако, и само ако, су задовољени одређени критеријуми. Овим стандардом се такође дефинише начин одмеравања књиговодствене вредности нематеријалне имовине и захтевају се одређена обелодањивања о нематеријалној имовини.

Делокруг

- 2 Овај стандард треба да се примењује при рачуноводством обухватању нематеријалне имовине, изузев:
- (а) нематеријалне имовине која се налази у делокругу других стандарда;
 - (б) финансијских средстава, као што је дефинисано у IAS 32 – Финансијски инструменти: Презентација;
 - (ц) признавање и одмеравање средстава за истраживање и процењивање (видети IFRS 6 *Истраживање и процењивање минералних ресурса*); и
 - (д) код издатака по основу развоја и екстракције минерала, нафте, природног гаса и сличних необновљивих ресурса.
- 3 Уколико се неким другим Међународним рачуноводственим стандардом обрађује нека посебна врста нематеријалне имовине, ентитет примењује тај стандард уместо овог стандарда. На пример, овај стандард се не примењује на:
- (а) нематеријалну имовину коју ентитет држи ради продаје у редовном току пословања (видети IAS 2 – *Залихе*);
 - (б) одложена пореска средства (видети IAS 12 – *Порез на добитак*);
 - (ц) уговоре о лизингу нематеријалне имовине који се рачуноводствено обухватају у складу са стандардом IFRS 16 *Лизинг*;
 - (д) средства која проистичу из примања запослених (видети IAS 19 – *Примања запослених*);
 - (е) финансијска средства како су дефинисана у IAS 32. Признавање и одмеравање неких финансијских средстава је покривено IFRS 10 – *Консолидовани финансијски извештаји*, IAS 27 – *Појединачни финансијски извештаји* и IAS 28 – *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*;
 - (ф) гудвил стечен у пословној комбинацији (видети IFRS 3 – *Пословне комбинације*);
 - (г) одложене трошкове стицања и нематеријалну имовину, који проистичу из уговорних права осигуравача по основу уговора о осигурању из делокруга IFRS 4 – *Уговори о осигурању*. У IFRS 4 су утврђени посебни захтеви за обелодањивањем тих одложених трошкова стицања, али не и нематеријалне имовине. Стога се захтеви за обелодањивањем из овог стандарда примењују на ову нематеријалну имовину;
 - (х) сталну нематеријалну имовину, класификовану као имовина која се држи за продају (или укључену у групу за отуђење која се класификује као група која се држи за продају), у складу са IFRS 5 – *Стална имовина намењена продаји и пословања које престају*;
 - (и) приходи који проистичу из уговора са купцима који су признати у складу са IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*.
- 4 Нека нематеријална имовина може бити садржана у физичкој супстанци, као што је компакт диск (у случају компјутерског софтвера) правна документација (за патенте или лиценце) или филм. Када одређује да ли неку имовину која садржи и елемент и нематеријалног и материјалног треба третирати према IAS 16 – *Некретнине, постројења и опрема* или као нематеријалну имовину према овом стандарду, ентитет користи расуђивање да би проценио који елемент је значајнији. На пример,

компјутерски софтвер – за машину алатку која се контролише компјутером, која не може да функционише без тог специфичног софтвера као саставног дела повезаног са хардвером, те се и третира као некретнина, постројење и опрема. Исто важи и за оперативни систем рачунара. Када софтвер није саставни део хардвера, компјутерски софтвер се третира као нематеријална имовина.

- 5 Овај стандард се, између осталог, примењује и на издатке оглашавања, обуке, започињања пословања, истраживања и развоја. Активности истраживања и развоја су усмерене на развој знања. Стога, иако резултат ових активности може бити и имовина са физичком суштином (на пример, прототип) физички елемент ове имовине је секундаран у односу на његову нематеријалну компоненту, а то је знање садржано у њему.
- 6 Права корисника лизинга по основу уговора о лиценцама, за предмете као што су играни филмови, видео–снимци, драме, рукописи, патенти и ауторска права спадају у делокруг овог стандарда и искључена су из делокруга IFRS 16.
- 7 До искључивања из делокруга неког стандарда може доћи уколико су активности или трансакције толико специјализоване да покрећу одређена рачуноводствена питања која је можда потребно третирају на неки други начин. Таква питања се јављају код обрачунавања издатака истраживања у циљу проналажења или развоја и вађења нафте, гаса, или минералних залиха у екстрактивној индустрији и у случају уговора о осигурању. Стога се овај стандард не примењује на издатке по основу таквих активности и уговора. Међутим, овај стандард се примењује на другу употребљену нематеријалну имовину (као што је компјутерски софтвер) и на друге издатке (као што су трошкови започињања пословања) настале у екстрактивној индустрији или у ентитетима за осигурање.

Дефиниције

- 8 У овом стандарду коришћени су следећи термини са одређеним значењем:

Амортизација је систематска алокација (на трошкове) амортизационог износа нематеријалне имовине током њеног корисног века.

Средство је ресурс:

- (а) који ентитет контролише као резултат прошлих догађаја; и
- (б) од ког се очекује прилив будућих економских користи у ентитет.

Књиговодствена вредност је износ по ком се имовина (средство) признаје у извештају о финансијској позицији након одузимања акумулиране депресијације (амортизације) и акумулираних губитака по основу умањења вредности.

Набавна вредност је износ готовине или готовинског еквивалента који је плаћен или фер вредност друге надокнаде дате за потребе стицања средства у време стицања или изградње или уколико је применљиво износ приписан том средству када је почетно признато у складу са посебним захтевима других IFRS–ова нпр. IFRS 2 *Плаћање на основу акција*.

Износ који се амортизује јесте набавна вредност средства или други износ који замењује ту вредност (у финансијским извештајима) умањен за преосталу (резидуалну) вредност.

Развој је примена резултата истраживања или примена другог научног достигнућа или дизајна производње нових значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу.

Специфична вредност ентитета је садашња вредност токова готовине које ентитет очекује да ће остварити континуираном употребом датог средства и његовим отуђењем на крају његовог корисног века или које очекује да ће настати приликом измиривања обавезе.

Фер вредност је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*)

Губитак од умањења вредности (импаритетни губитак) је износ за који је књиговодствена вредност средства већа од његовог надокнадивог износа.

Нематеријална имовина је немонетарна имовина без физичке суштине која се може идентификовати.

Монетарна средства су новац који се држи и средства која треба да се добију у фиксним или одредивим новчаним износима.

Истраживање је оригинално и планирано истраживање предузето у циљу стицања новог научног или техничког знања и разумевања.

Резидуална вредност је процењени износ који би ентитет примио данас ако би отуђио средство, након одбијања процењених трошкова отуђења и под претпоставком да је средство већ на крају свог корисног века и у стању које се очекује на крају његовог корисног века.

Корисни век је:

- (а) временски период у току ког се очекује да ће имовина ентитету бити расположива за коришћење; или
- (б) број производних или сличних јединица, које ентитет очекује да произведе тим средством.

Нематеријална имовина

- 9 Ентитети често троше ресурсе, или стварају обавезе, приликом стицања, развоја, одржавања или побољшавања нематеријалних ресурса, као што су научно и техничко знање, пројектовање и имплементација нових процеса или система, лиценце, интелектуална својина, тржишно знање и трговачке марке (укључујући заштитне знакове и издавачке наслове). Уобичајени примери ставки које су обухваћене овим широким називима су компјутерски софтвер, патенти, ауторска права, играни филмови, листе купаца, хипотекарно услужна права, дозволе за рибарење, увозне квоте, франшизе, односи према купцима или добављачима, лојалност купаца, учешће на тржишту и маркетиншка права.
- 10 Дефиницију нематеријалне имовине не задовољавају све ставке описане у параграфу 8, као што су могућност идентификације, контрола над ресурсом и постојање будуће економске користи. Уколико ставка из делокруга овог стандарда не задовољава дефиницију нематеријалне имовине, издаци њеног стицања или интерног генерисања се признају као расход када настану. Међутим, ако је ставка стечена у пословној комбинацији, она чини део гудвила признатог на датум стицања (видети параграф 68).

Могућност идентификације

- 11 Дефиниција нематеријалне имовине захтева да се нематеријална имовина може идентификовати да би се јасно разликовала од гудвила. Гудвил признат у пословној комбинацији је средство које представља будуће економске користи које настају од других средстава стечених у пословној комбинацији која се не могу појединачно идентификовати ни засебно признати. Будуће економске користи могу резултирати из синергије стечених средстава која се могу идентификовати, или средстава која, појединачно, не испуњавају услове за признавање у финансијским извештајима.
- 12 **Имовина је препознатљива ако је или:**

- (а) одвојива, односно када се може одвојити или оделити од ентитета и продати, пренети, лиценцирати, изнајмити или разменити, било појединачно или заједно са повезаним уговором, препознатљивом имовином или обавезом, без обзира да ли ентитет има намеру да то уради; или
- (б) или настаје по основу уговорних или других законитих права, без обзира да ли су та права преносива или одвојива од ентитета или од других права и обавеза.

Контрола

- 13 Ентитет контролише имовину уколико је у стању да стекне будуће економске користи које происходе из ресурса и да ограничи приступ других тим користима. Способност ентитета да контролише будуће економске користи од нематеријалне имовине обично потиче из законских права која су правоснажна на суду. У случају одсуства законских права, теже је демонстрирати контролу. Међутим, законска правоснажност права није нужан услов контроле, пошто ентитет може бити у стању да контролише будуће економске користи на неки други начин.
- 14 Тржишно или техничко знање могу довести до будућих економских користи. Ентитет контролише те користи ако је, на пример, знање заштићено законским правима, као што су ауторска права, ограничењем трговинског уговора (где је то дозвољено) или правном обавезом запослених да поштују поверљивост.

- 15 Ентитет може располагати квалификованим тимом и може бити у стању да идентификује додатне вештине појединаца које ће, по обуци, доприносити будућим економским користима. Ентитет може такође очекивати да ће особље наставити да ставља на располагање своје вештине ентитету. Међутим, ентитет обично нема довољну контролу над очекиваним будућим економским користима које проистичу од квалификованог тима и од обуке да би ове задовољиле дефиницију нематеријалне имовине. Из сличног разлога, специфични управљачки или технички таленат вероватно неће задовољити дефиницију нематеријалне имовине, осим ако није заштићен законским правима да се он користи и да се прибаве будуће очекиване економске користи од њега, и ако такође задовољава друге делове дефиниције.
- 16 Ентитет може имати такав портфолио купаца или учешћа на тржишту да може очекивати да ће због напора да изгради односе са купцима и њихове лојалности, ти купци наставити да послују са ентитетом. Међутим, у одсуству законских права да се заштити, или других начина да се контролишу односи са купцима или лојалност купаца, ентитет обично нема довољну контролу над економским користима из односа са купцима и њихове лојалности да би такве ставке (на пример, портфолио купаца, учешће на тржишту, однос са купцима, лојалност купаца) задовољавале дефиницију нематеријалне имовине. У одсуству законских права заштите односа са купцима, трансакције размене за исте или сличне неуговорне односе са купцима (осим у случају када су део пословне комбинације) пружају доказ да ентитет, ипак, може да контролише очекиване будуће економске користи од односа са купцима. Пошто такве трансакције размене такође обезбеђују доказ да су односи са купцима одвојиви, ови односи са купцима задовољавају дефиницију нематеријалне имовине.

Будуће економске користи

- 17 Будуће економске користи које притичу од нематеријалне имовине могу укључивати и приход од продаје производа или услуга, уштеде трошкова, или друге користи од имовине коју ентитет користи. На пример, коришћење интелектуалне својине у производном процесу може смањити будуће трошкове производње, пре него повећати будуће приходе.

Признавање и одмеравање

- 18 Признавање неке ставке као нематеријалне имовине захтева да ентитет покаже да ставка задовољава:
- (а) дефиницију нематеријалне имовине (видети параграфе 8–17); и
 - (б) критеријуме признавања (видети параграфе 21–23).
- Овај захтев се односи на трошкове који настају на почетку процеса стицања или интерног стварања нематеријалне имовине, као и на трошкове који настају накнадно у процесу доградње, замене дела или сервисирања те имовине.
- 19 Параграфи 25–32 се баве применом критеријума за признавање на засебно стечене нематеријалне имовине, а параграфи 33–43 се баве њиховом применом на нематеријалну имовину стечену у пословној комбинацији. Параграф 44 се бави почетним одмеравањем нематеријалне имовине стечене уз помоћ државног давања, параграфи 45–47 разменом нематеријалне имовине, а параграфи 48–50 поступком са интерно генерисаним гудвилем. Параграфи 51–67 се баве почетним признавањем и одмеравањем интерно генерисане нематеријалне имовине.
- 20 Природа нематеријалне имовина је таква да се, у многим случајевима, не врши дорада те имовине односно замена неког њеног дела. У складу са тим, већина накнадних издатака ће вероватно одржавати очекиване будуће економске користи садржане у постојећој нематеријалној имовини пре него задовољити дефиницију нематеријалне имовина и критеријуме за признавање из овог стандарда. Осим тога, често је накнадне издатке теже приписати директно одређеној нематеријалној имовини, него предузећу у целини. Стога ће само у ретким случајевима накнадни издаци – издаци настали након почетног признавања стечене нематеријалне имовине или након довршетка процеса интерног генерисања нематеријалне имовине – бити признати у књиговодственој вредности имовине. У складу са параграфом 63, накнадни издаци у вези са заштитним знаковима (“брендovima”), импресумима, издавачким насловима, листама купаца и ставкама сличним по садржини (било да су екстерно стечене или интерно генерисане) увек се признају у билансу успеха у тренутку када настану, због тога што се такви издаци не разликују од издатака развоја целог предузећа.
- 21 **Нематеријалну имовину треба признати ако, и само ако:**

- (a) је вероватно да ће се будуће економске користи, које су приписиве имовини, улити у ентитет; и
- (b) ако се набавна вредност имовине може поуздано одмерити.
- 22 Ентитет процењује вероватноћу будућих економских користи користећи разумне и прихватљиве претпоставке које представљају најбољу процену управе ентитета укупних економских услова који ће постојати током корисног века те имовине.
- 23 Ентитет користи просуђивање да процени степен извесности који се везује за будуће економске користи које су приписиве коришћењу имовине на основу доказа расположивих у време почетног признавања, дајући при томе већи значај екстерним доказима.
- 24 Нематеријална имовина се почетно одмерава по набавној вредности.

Засебно стицање

- 25 Уобичајено је да, цена коју ентитет плаћа да би засебно стекао нематеријалну имовину одражава очекивања у вези са вероватноћом да ће се будуће економске користи садржане у имовини улити у ентитет. Другим речима, ентитет очекује прилив економских користи чак и ако су време или износ прилива неизвесни. Због овога критеријум признавања у вези са вероватноћом из параграфа 21(а) се увек сматра испуњеним за засебно стечену нематеријалну имовину.
- 26 Поред тога, набавна вредност засебно стечене нематеријалне имовине се обично може поуздано одмерити, посебно када се накнада за куповину врши у облику готовине или других монетарних средстава.
- 27 Набавна вредност (цена коштања) засебно стечене нематеријалне имовине се састоји од:
- (a) набавне цене укључујући увозне царине и пореза по основу промета који се не рефундира, након одбитка трговинских попуста и рабата; и
- (b) било каквих директно приписивих трошкова припреме имовине за намењену употребу.
- 28 Примери директно приписивих трошкова су:
- (a) трошкови примања запослених (дефинисаних у IAS 19) насталих директно у процесу довођења имовине у радно стање;
- (b) професионалне накнаде настале директно у процесу довођења имовине у радно стање; и
- (c) трошкови тестирања правилног функционисања имовине.
- 29 Примери издатака који не чине део набавне вредности нематеријалне имовине су:
- (a) трошкови увођења новог производа или услуге (укључујући трошкове рекламирања и промовисања);
- (b) трошкови вођења послова на новој локацији или са новом групом купаца (укључујући трошкове обуке особља); и
- (c) административни и други општи режијски трошкови.
- 30 Признавање трошкова у књиговодственој вредности нематеријалне имовине престаје када се имовина налази у стању потребном да би могла да функционише на начин који је менаџмент предвидео. Стога, трошкови који настану током коришћења или поновног распоређивања нематеријалне имовине не укључују се у књиговодствену вредност те имовине. На пример, у књиговодствену вредност нематеријалне имовине нису укључени следећи трошкови:
- (a) трошкови који настају када имовина која може да функционише на начин који је предвидео менаџмент тек треба да се стави у употребу; и
- (b) почетни губици пословања, као што су губици настали у време када расте потражња за производима те имовине.
- 31 Неке активности настају у вези са развојем нематеријалне имовине, али нису неопходне да би имовина била доведена у стање неопходно да би могла да функционише на начин који је предвидео менаџмент. Ове споредне активности се могу јавити пре или у току активности развоја. Пошто споредне активности нису неопходне да би се имовина довела у стање потребно да би могла да функционише на начин који је предвидео менаџмент, приход и повезани расходи споредних активности признају се одмах као добитак или губитак, и укључују у одговарајуће класификације прихода или расхода.

- 32 Уколико је плаћање за нематеријалну имовину одложено на период дужи уобичајених кредитних услова, њена набавна вредност је цена готовинског еквивалента. Разлика између тог износа и укупних плаћања се признаје као расход камате током периода кредитирања, осим ако се не капитализује у складу са IAS 23 – *Трошкови позајмљивања*.

Стицање као део пословне комбинације

- 33 Према IFRS 3 *Пословне комбинације*, уколико је нематеријална имовина стечена у пословној комбинацији, набавна вредност те нематеријалне имовине је њена фер вредност на датум стицања. Фер вредност нематеријалне имовине одражава очекивања тржишних учесника на датум стицања у вези са вероватноћом да ће се очекиване будуће економске користи садржане у имовини улити у ентитет. Другим речима, ентитет очекује прилив економских користи чак и ако су време или износ прилива неизвесни. Дакле, критеријум признавања у вези са вероватноћом из параграфа 21(а) се увек сматра испуњеним за нематеријалну имовину стечену у пословним комбинацијама. Ако је имовина стечена у пословној комбинацији одвојива или настаје као резултат уговорних или других законских права, постоји довољно информација за поуздано одмеравање фер вредности те имовине. Тако се увек сматра да је критеријум поузданог одмеравања из параграфа 21(б) задовољен за нематеријалну имовину стечену у пословним комбинацијама.
- 34 У складу са овим стандардом и IFRS 3 (ревидираним 2008. године), стицалац на датум стицања признаје засебно од гудвила, нематеријалну имовину стеченог ентитета, без обзира да ли је та стечена имовина била призната у ентитету пре пословне комбинације. То значи да стицалац признаје као имовину, засебно од гудвила, пројекат истраживања и развоја стеченог ентитета, уколико тај пројекат испуњава дефиницију нематеријалне имовине. Пројекат истраживања и развоја стеченог ентитета задовољава дефиницију нематеријалне имовине када:
- (а) задовољава дефиницију имовине; и
 - (б) може да се идентификује, односно одвоји или проистиче из уговорних или других законских права.

Нематеријална имовина стечена у пословној комбинацији

- 35 Ако је нематеријална имовина стечена у пословној комбинацији одвојива или настаје као резултат уговорних или других законских права, постоји довољно информација за поуздано одмеравање фер вредности те имовине. Када, за процене коришћене за одмеравање фер вредности имовине, постоји више могућих исхода различите вероватноће, јавља се неизвесност у одмеравању фер вредности те имовине.
- 36 Нематеријална имовина стечена у пословној комбинацији може бити одвојива, али једино заједно са повезаним уговором, утврдивом имовином или обавезом. У таквим случајевима, стицалац признаје нематеријалну имовину засебно од гудвила, али заједно са повезаном ставком.
- 37 Стицалац може да призна групу комплементарне нематеријалне имовине као једно средство, под условом да појединачна средства у групи имају сличан корисни век. Слично томе, термини “заштитни знак” и „робна марка” се често користе као синоними за трговачке и друге марке. Међутим, првопоменути су општи маркетиншки термини који се најчешће користе за означавање групе комплементарних средстава као што је трговачка марка (или услужна марка) и са њом повезано трговачко име, формуле, рецепти и технолошка експертиза.

38–41 [Брисан]

Накнадни издаци у стеченом пројекту истраживања и развоја

- 42 **Издаци истраживања или развоја који:**
- (а) се односе на пројекат истраживања и развоја, стечен засебно или у пословној комбинацији и признат као нематеријална имовина; и
 - (б) настане након стицања тог пројекта,
- се обрачунава у складу са параграфима 54–62.**
- 43 Примена захтева из параграфа 54–62 подразумева да се накнадни издаци пројекта истраживања и развоја, стеченог засебно или у оквиру пословне комбинације и признатог као нематеријална имовина:
- (а) признају као расход када настану, уколико је реч о издацима истраживања;

- (б) признају као расход када настану, уколико је реч о издацима развоја који не испуњавају критеријум за признавање као нематеријална имовина из параграфа 57; и
- (ц) додају књиговодственој вредности стеченог пројекта истраживања или развоја, уколико се ради о издацима развоја који испуњавају критеријум за признавање из параграфа 57.

СТИЦАЊЕ УЗ ПОМОЋ ДРЖАВНОГ ДАВАЊА

- 44 У одређеним случајевима, нематеријална имовина се може стећи бесплатно, уз минималну накнаду, уз помоћ државног давања. То се може десити када држава трансферише или додељује ентитету нематеријалну имовину као што су права за аеродромске писте, лиценце за рад радио или телевизијских станица, увозне дозволе или квоте или права на приступ другим ограниченим ресурсима. Према IAS 20 *Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи*, ентитет може одабрати да почетно признаје и нематеријалну имовину и давање по фер вредности. Уколико ентитет одлучи да не призна почетно имовину по фер вредности, ентитет почетно признаје вредност имовине у номиналној вредности (други поступак који дозвољава IAS 20) плус било какви издаци који се директно могу приписати припреми имовине за њену намењену употребу.

РАЗМЕНЕ ИМОВИНЕ

- 45 Један или више делова нематеријалне имовине се могу стећи у замену за немонетарно средство или средства или за комбинацију монетарних и немонетарних средстава. Разматрање које следи се у потпуности односи на размену једног немонетарног средства за друго, али се такође примењује на све размене описане у претходној реченици. Набавна вредност такве нематеријалне имовине се одмерава по фер вредности осим ако: (а) трансакцији размени не недостаје комерцијална суштина или (б) фер вредност нити добијене и нити уступљене имовине се не може поуздано одмерити. Стечена имовина се одмерава на овај начин чак и ако ентитет не може одмах да престане да признаје уступљену имовину. Уколико се стечена имовина не одмерава по фер вредности, њена набавна вредност се одмерава по књиговодственој вредности уступљене имовине.
- 46 Ентитет утврђује да ли трансакција размене има комерцијалну суштину разматрањем степена у којем се очекује да ће његови будући токови готовине да се промене као резултат трансакције. Трансакција размене има комерцијалну суштину ако:
- (а) структура (нпр. ризик, време и износ) токова готовине у вези са примљеном имовином разликује од структуре токова готовине у вези са трансферисаном имовином; или
 - (б) као резултат размене се измени специфична вредност ентитета за онај део пословања ентитета на који утиче трансакција; и
 - (ц) је разлика под (а) или (б) значајна у односу на фер вредност размењених средстава.

За потребе утврђивања да ли трансакција размене има комерцијалну суштину, специфична вредност дела пословања ентитета на који утиче трансакција одражава токове готовине након опорезивања. Резултат тих анализа може бити јасан и без обавезе ентитета да врши детаљне калкулације.

- 47 У параграфу 21(б) се наводи да је услов признавања нематеријалне имовине да се набавна вредност имовине може поуздано одмерити. Фер вредност нематеријалне имовине се може поуздано одмерити уколико (а) променљивост опсега разумних одмеравања фер вредности није значајна за ту имовину или (б) вероватноћа различитих процена у оквиру овог опсега се може оценити у разумној мери и користити при одмеравању фер вредности. Уколико је ентитет у могућности да поуздано одмери фер вредност било примљене или уступљене имовине, тада се за одмеравање набавне вредности користи фер вредност уступљене имовине осим у случајевима када је фер вредност примљене имовине више очигледна.

ИНТЕРНО ГЕНЕРИСАНИ ГУДВИЛ

- 48 **Интерно генерисани гудвил се не признаје као имовина.**
- 49 У неким случајевима, издатак настаје да би се генерисале будуће економске користи, али резултат није креирање нематеријалне имовине која испуњава критеријуме признавања из овог стандарда. Такав издатак се често описује као издатак који доприноси интерно генерисаном гудвилу. Интерно генерисани гудвил се не признаје као имовина зато што није ресурс који се може идентификовати, који ентитет контролише и који се може поуздано одмеравати по набавној вредности (цени коштања).

- 50 Разлика између фер вредности ентитета и књиговодствене вредности његове нето имовине која се може идентификовати, у било ком временском тренутку може обухватити опсег фактора који утичу на вредност ентитета. Међутим, такве разлике не представљају набавну вредност (цену коштања) нематеријалне имовине коју контролише ентитет.

Интерно генерисана нематеријална имовина

- 51 Понекад је тешко проценити да ли интерно генерисана нематеријална имовина испуњава услове за признавање због проблема око:

- (а) утврђивања да ли и када постоји имовина које се може идентификовати која ће генерисати очекиване будуће економске користи; и
- (б) поузданог одређивања набавне вредности (цене коштања). У неким случајевима, цена коштања интерног генерисања нематеријалне имовине се не може разликовати од трошкова одржавања или побољшања интерно генерисаног гудвила или обављања свакодневних активности ентитета.

Због тога, поред уважавања општих захтева за признавање и почетно одмеравање нематеријалне имовине, ентитет примењује захтеве и упутства из параграфа 52–67 за сву интерно генерисану нематеријалну имовину.

- 52 Да би проценио да ли интерно генерисана нематеријална имовина задовољава критеријуме за признавање, ентитет класификује генерисање имовине на:

- (а) фазу истраживања; и
- (б) фазу развоја.

Мада су термини “истраживање” и “развој” дефинисани, термини “фаза истраживања” и “фаза развоја” имају шире значење за потребе овог стандарда.

- 53 Уколико ентитет не може да направи разлику између фазе истраживања и фазе развоја интерног пројекта за креирање нематеријалне имовине, ентитет третира издатке по основу тог пројекта као да су настали само у фази истраживања.

Фаза истраживања

- 54 Нематеријална имовина које проистиче из истраживања (или из фазе истраживања интерног пројекта) се не признаје. Издатак по основу истраживања (или у фази истраживања интерног пројекта) се признаје као расход онда када је он настао.

- 55 У фази истраживања интерног пројекта, ентитет не може да покаже да нематеријална имовина постоји и да ће произвести извесне будуће економске користи. Због тога, овај издатак се признаје као расход када је настао.

- 56 Примери активности истраживања су:

- (а) активности чији је циљ стицање новог знања;
- (б) трагање за применама налаза истраживања и другог знања, њиховим вредновањем и коначним избором;
- (ц) трагање за алтернативама за материјале, уређаје, производе, процесе, системе или услуге; и
- (д) формулисање, дизајнирање, вредновање и коначни избор могућих алтернатива за нове или побољшане материјале, уређаје, производе, процесе, системе или услуге.

Фаза развоја

- 57 Нематеријална имовина која проистиче из развоја (или из фазе развоја интерног пројекта) се признаје као имовина ако, и само ако, ентитет може да докаже следеће:

- (а) техничку изводљивост завршавања нематеријалне имовине, тако да ће она бити расположива за коришћење или продају.
- (б) своју намеру да заврши нематеријалну имовину и да је користи или прода.
- (ц) своју способност коришћења или продаје нематеријалне имовине.
- (д) како ће нематеријална имовина генерисати вероватне будуће економске користи. Између осталог, ентитет може да демонстрира постојање тржишта за производ

нематеријалне имовине или саму нематеријалну имовину или, уколико се користи интерно, употребљивост нематеријалне имовине.

- (е) **расположивост адекватних техничких, финансијских и других ресурса за завршавање развоја и коришћење или продају нематеријалне имовине.**
- (ф) **његову способност поузданог одмеравања издатака који се могу приписати нематеријалној имовини током њеног развоја.**

58 У фази развоја интерног пројекта, ентитет може, у одређеним околностима, да идентификује нематеријалну имовину и да демонстрира да ће имовина генерисати вероватне будуће економске користи. Ово је због тога што је фаза развоја пројекта напреднија од фазе истраживања.

59 Примери активности развоја су:

- (а) пројектовање, изградња и тестирање прототипова и модела пре производње и пре употребе;
- (б) пројектовање алата, монтажних уређаја, калупа и матрица које подразумева нову технологију;
- (ц) пројектовање, изградња и рад пилот постројења, које по обиму није економски изводљиво за комерцијалну производњу; и
- (д) пројектовање, изградња и тестирање одабране алтернативе за нове или побољшане материјале, уређаје, производе, процесе, системе или услуге.

60 Да би демонстрирао како ће нематеријална имовина генерисати вероватне будуће економске користи, ентитет процењује будуће економске користи које ће добити од имовине коришћењем принципа из IAS 36 – *Умањење вредности имовине*. Уколико имовина генерише будуће економске користи само у комбинацији са другом имовином, ентитет примењује концепт јединица које генеришу готовину из IAS 36.

61 Распољивост ресурса за завршавање, коришћење или стицање користи из нематеријалне имовине се може показати на пример, пословним планом у ком се приказују технички, финансијски и други потребни ресурси и способношћу ентитета да обезбеди те ресурсе. У неким случајевима, ентитет доказује расположивост екстерних финансијских средстава добијањем наговештаја од зајмодавца да је вољан да финансира план.

62 Систем обрачуна трошкова ентитета често омогућава поуздано одмеравање трошкова интерног генерисања нематеријалне имовине, као што су плате и други издаци направљени код обезбеђивању ауторских права или лиценци или развоја компјутерског софтвера.

63 Интерно генерисани заштитни знакови, импресуми, издавачки наслови листе купаца и ставке сличне садржине се не признају као нематеријална имовина.

64 Издаци по основу интерно генерисаног заштитних знакова, импресума, издавачких наслова, листи купаца и ставки сличне садржине се не могу разликовати од трошкова развоја пословања као целине. Отуда се ове ставке не признају као нематеријална имовина.

Цена коштања интерно генерисане нематеријалне имовине

65 Цена коштања интерно генерисане нематеријалне имовине за потребе параграфа 24, је збир издатака насталих од дана када је нематеријална имовина први пут испунила критеријум признавања према параграфима 21, 22 и 57. Параграфом 71 се забрањује поновно појављивање издатака претходно признатих као расход.

66 Цена коштања интерно генерисане нематеријалне имовине укључује све директно приписиве трошкове неопходне за креирање, производње и припрему имовине за функционисање на начин који је руководство предвидело. Примери директно приписивих трошкова су:

- (а) трошкови материјала и услуга коришћених или потрошених у генерисању нематеријалне имовине;
- (б) трошкови примања запослених (како су дефинисани у IAS 19) који настају у генерисању нематеријалне имовине;
- (ц) провизије за регистравање законског права; и
- (д) амортизација патената и лиценци који се користе за генерисање нематеријалне имовине.

IAS 23 прецизира критеријуме за признавање камате као елемента набавне вредности интерно генерисане нематеријалне имовине.

- 67 Следеће позиције, нису компоненте цене коштања интерно генерисане имовине:
- (а) издаци продаје, административни издаци и други општи режијски издаци, уколико се ови издаци не могу директно приписати припреми имовине за коришћење;
 - (б) идентификоване неефикасности и почетни губици пословања настали пре него што је имовина остварила планиране перформансе; и
 - (ц) издаци оспособљавања запослених за коришћење те имовине.

Пример који илуструје параграф 65

Ентитет развија нови производни процес. Током 20x5. године, настали су издаци од 1.000 н.ј., а од којих је 900 настало пре 1. децембра 20x5. године, а 100 н.ј. је настало између 1. децембра 20x5. године и 31. децембра 20x5. године. Ентитет је у стању да докаже да је, на дан 1. децембра 20x5. године, производни процес задовољио критеријум за признавање као нематеријална имовина. Надокнадиви износ практичног знања које је део процеса (укључујући будуће одливе готовине за завршавање процеса пре него што је расположив за коришћење) процењује се на 500 н.ј.

На крају 20x5. године, производни процес се признаје као нематеријална имовина по набавној вредности од 100 н.ј. (издаци настали од датума када је испунило услове признавања, што је 1. децембар 20x5). Издатак од 900 н.ј. настао пре 1. децембра 20x5. године се признаје као расход јер критеријуми признавања нису задовољени до 1. децембра 20x5. године. Овај издатак не представља део цене коштања производног процеса признатог у извештају о финансијској позицији.

Током 20x6. године настали издатак је 2.000 н.ј.. На крају 20x6. године надокнадиви износ практичног знања које је део процеса (укључујући будуће одливе готовине за завршавање процеса пре него што је расположив за употребу) процењује се на 1.900 н.ј.

На крају 20x6. године набавна вредност производног процеса је 2.100 н.ј. (издатак од 100 н.ј. је признат на крају 20x5. године плус издатак од 2.000 н.ј. признат у 20x6. години). Ентитет признаје губитак од умањења вредности од 200 н.ј. како би се кориговала књиговодствена вредност процеса пре губитка од умањења вредности (2.100 н.ј.) до његовог надокнадивог износа (1.900 н.ј.). Овај губитак од умањења вредности ће бити сторниран у наредном периоду уколико су захтеви за сторнирање губитка од умањења вредности из IAS 36 задовољени.

а У овом стандарду монетарни износи се означавају као “новчане јединице” (н.ј.).

Признавање расхода

- 68 **Издатак по основу нематеријалне ставке се признаје као расход онда када је настао, осим:**
- (а) ако не улази у набавну вредност (цену коштања) нематеријалне имовине које испуњава услове признавања (видети параграфе 18–67); или
 - (б) ако ставка није стечена у пословној комбинацији и не може се признати као нематеријална имовина. Ако је тако, ставка представља део износа признатог као гудвил на датум стицања (видети IFRS 3).
- 69 У неким случајевима издатак настаје да се обезбеде будуће економске користи ентитету, али не стиче се нити креира нематеријална имовина нити нека друга имовина која се може признати. У случајевима набавке робе (добара), ентитет признаје издатак као расход када стекне право приступа добрима. У случају набавке услуга, ентитет признаје издатак као расход када су услуге извршене. На пример, издатак истраживања се признаје као расход када је настао (видети параграф 54), осим када је стечен као део пословне комбинације,. Други примери издатака који се признају као расход када настану укључују:
- (а) издатак започињања пословања (трошкови покретања посла) осим ако овај издатак није укључен у набавну вредност (цену коштања) неке некретнине, постројења и опреме у складу са IAS 16. Трошкови започињања пословања се могу састојати од трошкова оснивања као што су правни и административни трошкови настали при оснивању ентитета као правног субјекта, издатак отварања новог објекта или предузећа (трошкови пре започињања пословања) или издаци започињања нових пословних активности или лансирања нових производа или процеса (предоперативни трошкови).

- (б) издатак активности обуке.
 - (ц) издатак рекламних и промотивних активности (укључујући каталоге за поручивање путем поште).
 - (д) издатак премештања неког дела или целог ентитета на другу локацију или њихове реорганизације.
- 69А Ентитет има право приступа роби када је поседује. Слично томе, има право приступа добрима када их је добављач изградио у складу са условима уговора и ентитет може захтевати испоруку у замену за извршење плаћања. Услуге су примљене када су пружене од стране добављача у складу са уговором о извршењу услуга ентитету а не када их ентитет користи за извршење других услуга, на пример за извршење услуга рекламирања купцима.
- 70 Параграф 68 не спречава ентитет да призна плаћања пре рока као имовину када је плаћање извршено пре него што је ентитет стекао право приступа роби. Слично томе параграф 68 не спречава ентитет да призна плаћања пре рока као имовину када је плаћање за услуге извршено пре него што су ентитету пружене те услуге.

Раније настали расходи се не признају као имовина

- 71 Издатак за нематеријалну ставку која је почетно призната као расход се не признаје као део набавне вредности (цене коштања) имовине на неки каснији датум.

Одмеравање после признавања

- 72 Ентитет као своју рачуноводствену политику опредељује или модел набавне вредности из параграфа 74 или модел ревалоризације из параграфа 75. Уколико се нематеријална имовина рачуноводствено обухвата применом модела ревалоризације, сва друга имовина из њене групе се такође одмерава применом истог модела, осим ако не постоји активно тржиште за ту другу имовину.
- 73 Група нематеријалне имовине је група имовине сличне природе и намене у пословању ентитета. Ставке у оквиру једне групе нематеријалне имовине се ревалоризују истовремено, да би се избегла селективна ревалоризација имовине као и да износи у финансијским извештајима не би представљали мешавину трошкова и вредности на различите датуме.

Модел набавне вредности

- 74 Након почетног признавања, нематеријална имовина се књижи по својој набавној вредности (цени коштања) умањеној за евентуалну акумулирану амортизацију и евентуалне акумулиране губитке од умањења вредности.

Модел ревалоризације

- 75 Након почетног признавања, нематеријална имовина се књижи по ревалоризованој вредности, што је њена фер вредност на дан ревалоризације, умањена за акумулирану амортизацију која је накнадно уследила и било какве накнадне акумулиране губитке од умањења вредности. У сврху ревалоризације према овом стандарду, фер вредност се одмерава позивањем на активно тржиште. Ревалоризација се врши толико редовно да се књиговодствена вредност имовине на крају извештајног периода битно не разликује од фер вредности те имовине.
- 76 Модел ревалоризације не дозвољава:
- (а) ревалоризацију нематеријалне имовине која није претходно призната као имовина; или
 - (б) почетно признавање нематеријалне имовине у другим износима осим по набавној вредности (цени коштања).
- 77 Модел ревалоризације се примењује пошто је имовина почетно призната по набавној вредности (цени коштања). Међутим, ако је само део набавне вредности (цене коштања) признат као имовина, због тога што имовина није задовољила критеријуме признавања до дела процеса (видети параграф 65), модел ревалоризације се може применити на целу ту имовину. Такође, модел ревалоризације се

може применити на нематеријалну имовину која је добијена уз помоћ државног давања и призната у номиналном износу (видети параграф 44).

- 78 За нематеријалну имовину није уобичајено да постоји активно тржиште, мада се ово може десити. На пример, у одређеним правним системима, може постојати активно тржиште за слободно преносиве дозволе за такси–аутомобиле, дозволе за риболов или производне квоте. Међутим, активно тржиште не може постојати за заштитне знакове, новинске импресуме, музичка и филмска издавачка права, патенте или трговачке марке, због тога што је свака та имовина јединствена. Такође, иако се нематеријална имовина купује и продаје, о уговорима преговарају појединачни купци и продавци, а трансакције су релативно ретке. Из наведених разлога, цена која се плаћа за неку имовину можда не даје довољан доказ о фер вредности неке друге имовине. Штавише, цене често нису доступне јавности.
- 79 Учесталост ревалоризације зависи од променљивости фер вредности нематеријалне имовине која се ревалоризује. Уколико се фер вредност ревалоризоване имовине битно разликује од књиговодствене вредности, неопходна је даља ревалоризација. Нека нематеријална имовина може имати значајна и променљива кретања фер вредности што захтева обавезну годишњу ревалоризацију. Такве честе ревалоризације нису неопходне када је у питању нематеријална имовина са безначајним кретањима фер вредности.
- 80 Када се нематеријална имовина ревалоризује, књиговодствена вредност те имовине се коригује на ревалоризовану вредност. На датум ревалоризације, имовина се третира на један од следећих начина:
- (а) бруто књиговодствена вредност се коригује на начин који је доследан ревалоризацији књиговодствене вредности имовине. На пример, бруто књиговодствена вредност треба да се преправља упућивањем на уочљиве тржишне податке или може да се преправља пропорционално промени књиговодствене вредности. Акумулирана амортизација на дан ревалоризације се коригује да би се изједначила разлика између бруто књиговодствене вредности и књиговодствене вредности имовине након што је узет у обзир акумулирани губитак од умањења вредности; или
 - (б) акумулирана амортизација се елиминише, у односу на бруто књиговодствену вредност имовине.
- Вредност корекције акумулиране амортизације чини део повећања или смањења књиговодствене вредности која се рачуноводствено обухвата у складу са параграфима 85 и 86.
- 81 **Уколико се нематеријална имовина из групе ревалоризоване нематеријалне имовине не може ревалоризовати због тога што не постоји активно тржиште за ову имовину, имовина се књижи по набавној вредности (цени коштања) умањеној за евентуалну амортизацију и губитке од умањења вредности.**
- 82 **Уколико се фер вредност ревалоризоване нематеријалне имовине више не може одмерити позивањем на активно тржиште, књиговодствена вредност имовине је ревалоризована вредност на дан последње ревалоризације спроведене с позивањем на активно тржиште, умањена за евентуалну накнадну акумулирану амортизацију и накнадне акумулиране губитке од умањења вредности.**
- 83 Чињеница да више не постоји активно тржиште за ревалоризовану нематеријалну имовину, може указати на то да је вредност имовине можда умањена и да је треба тестирати у складу са IAS 36.
- 84 Уколико се фер вредност имовине може одмерити с позивањем на активно тржиште на датум следећег одмеравања, модел ревалоризације се примењује од тог датума.
- 85 **Уколико се књиговодствена вредност нематеријалне имовине увећа као резултат ревалоризације, то увећање се признаје у укупном осталом резултату и акумулира у капиталу у оквиру позиције ревалоризационе резерве. Међутим, повећање се признаје у билансу успеха у износу у ком поништава ревалоризационо умањење исте имовине претходно признате у билансу успеха.**
- 86 **Уколико се књиговодствена вредност смањи као резултат ревалоризације, то смањење се признаје у билансу успеха. Међутим, смањење се признаје у укупном осталом резултату у износу потражног салда у ревалоризационој резерви за ту имовину. Смањење признато у укупном осталом резултату смањује износ акумулиран у капиталу у оквиру позиције ревалоризационе резерве.**
- 87 Кумулиране ревалоризационе резерве укључене у капитал се могу преносити директно у нераспоређену добит када се те резерве реализују. Цела ова резерва се може реализовати приликом расходања или отуђења имовине. Међутим, неке резерве се могу реализовати док ентитет користи

имовину; у таквом случају, остварени износ резерве је разлика између амортизације обрачунате на основу ревалоризоване књиговодствене вредности имовине и амортизације која би се признала на основу историјског трошка (набавне вредности – цене коштања) имовине. Пренос из ревалоризационих резерви у нераспоређену добит се не врши кроз биланс успеха.

Корисни век трајања

- 88** Ентитет треба да процени да ли је корисни век нематеријалне имовине ограничен или неограничен и уколико је ограничен треба да одреди временски период, или број произведених или сличних јединица, који чини тај користан век трајања. За нематеријалну имовину се сматра да има неограничен корисни век, уколико се на основу анализе свих релевантних фактора не може предвидети завршетак периода у коме се очекује да ће нематеријална имовина генерисати приливе нето токова готовине у ентитет.
- 89** Рачуноводствено обухватање нематеријалне имовине се базира на њеном корисном веку. Нематеријална имовина са ограниченим корисним веком се амортизује (видети параграфе 97–106) док се за нематеријалну имовину са неограниченим веком трајања не врши амортизација (видети параграфе 107–110). Илустративни примери који прате овај стандард илуструју утврђивање корисног века за различиту нематеријалну имовину, и накнадни рачуноводствени обухват ове имовине заснован на утврђеном корисном веку трајања.
- 90** У одређивању корисног века имовине потребно је у разматрање укључити многе факторе, као што су:
- (а) очекивана употреба имовине у ентитету, и да ли би и други менаџмент тим могао ефикасно да управља том имовином;
 - (б) типични производни циклус имовине и јавне информације о проценама корисних векова сличне имовине која се користе на сличан начин;
 - (ц) технички, технолошки, комерцијални или други типови застарелости;
 - (д) стабилност делатности у којој делује имовина и промене у тржишној потражњи за производима и услугама добијених од те имовине;
 - (е) очекиване акције конкурената или потенцијалних конкурената;
 - (ф) висина издатака за одржавање потребна да би се добиле будуће економске користи из имовина и способности и намера ентитета да достигне тај ниво;
 - (г) период контроле над имовином и правна или слична ограничења у коришћењу имовине, као што су датуми истека повезаних лизинг уговора; и
 - (х) да ли век трајања имовине зависи од века трајања друге имовине ентитета.
- 91** Израз “неограничен” не значи “бесконечан”. Користан век трајања нематеријалне имовине одражава само ниво будућих издатака за одржавање неопходних како би се одржао стандард учинка имовине процењен у време када се вршила процена корисног века, и намере и могућности ентитета да достигне тај ниво. Закључак да је користан век нематеријалне имовине неограничен не треба да зависи од износа за који планирани будући издаци прекорачују ниво неопходан за одржавање стандарда учинка те имовине.
- 92** С обзиром на брзе промене у технологији, компјутерски софтвер, и многа друга нематеријална имовина су подложни технолошкој застарелости. Због тога, њихов корисни век ће често бити кратак. Очекивана будућа умањења продајне цене ставке која је произведена коришћењем неке имовине могу да укажу на очекивану технолошку или комерцијалну застарелост те имовине, што, са своје стране, може да одражава умањење будућих економских користи садржаних у имовини.
- 93** Корисни век трајања нематеријалне имовине може бити веома дуг или чак неограничен. Неизвесност оправдава опрезно процењивање корисног века нематеријалне имовине, али не оправдава избор корисног века који је нереално кратак.
- 94** Корисни век нематеријалне имовине која настаје по основу уговорних или других законских права не превазилази период важења тих уговорних или других законских права, али може бити краћи у зависности од периода током ког ентитет очекује да ће користити имовину. Уколико се уговорна или друга законска права преносе за ограничени период који се може обновити, користан век трајања нематеријалне имовине обухвата период(е) обнове само уколико постоје докази да ентитет може извршити обнову без значајних трошкова. Век трајања поново стеченог права признатог као нематеријална имовина у пословној

комбинацији представља преостали период важења уговора којим је право додељено и не постоји могућност обнављања уговора.

- 95 И економски и законски фактори могу утицати на корисни век нематеријалне имовине. Економски фактори одређују период током ког ће ентитет добијати будуће економске користи. Законски фактори могу ограничити период током ког ентитет контролише приступ тим користима. Корисни век је краћи од ова два периода утврђена овим факторима.
- 96 Постојање следећих фактора, између осталих, указује да би ентитет могао да обнови уговорна и друга законска права без значајних трошкова:
- (а) постоје докази, могуће засновани на искуству, да ће се уговорна и друга законска права обновити. Ако обнављање зависи од сагласности треће стране, то подразумева доказе да ће трећа страна дати своју сагласност;
 - (б) постоје докази ће сви докази неопходни за постизање обнављања бити задовољени; и
 - (ц) трошкови обнављања за ентитет нису значајни у поређењу са будућим економским користима које ентитет очекује од обнављања.

Када су трошкови обнављања значајни у односу на будуће економске користи за које се очекује да ће од обнављања имати ентитет, трошкови обнављања представљају у суштини, трошкова стицања нове нематеријалне имовине на датум обнављања.

Нематеријална имовина са ограниченим корисним веком

Амортизациони период и метод амортизације

- 97 **Износ нематеријалне имовине са ограниченим корисним веком која се амортизује, се алоцира систематски током њеног корисног века. Обрачун амортизације започиње када имовина постане расположива за употребу, односно када се налази на локацији и у стању спремном за пословање на начин који је руководство предвидело. Амортизација престаје на ранији од следећа два датум: датум на који се имовина класификује као имовина која се држи за продају (или на који се укључује у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају) у складу са IFRS 5 или на датум на који престаје признавање имовине. Коришћени метод амортизације одражава динамику којом се очекује да ће ентитет трошити будуће економске користи од имовине. Ако се динамика не може поуздано утврдити, користи се праволинијски (линеарни) метод. Трошкови амортизације за сваки период се признају у билансу успеха, осим ако неки други стандард не дозвољава или не захтева да се укључе у књиговодствену вредност неке друге имовине.**
- 98 Различите методе амортизације се могу користити за распоређивање износа имовине који се амортизује систематски током њеног века трајања. Ови методи обухватају праволинијски метод, дегресивни метод и функционални метод. Метод који ће се користити се бира на основу очекиваног обрасца потрошње очекиваних будућих економских користи садржаних у имовини и доследно се примењује из периода у период, уколико не дође до промене очекиваног обрасца потрошње економских користи које ће проистећи из те имовине.
- 98А Дискутабилна је претпоставка да је прикладан метод амортизације који је заснован на приходу генерисаном активностима које укључују коришћење нематеријалне имовине. Приход генерисан од активности која укључује коришћење неког средства у типичном случају одражава и друге факторе осим трошења економских користи средства. На пример, на приход утичу и други инпут и процеси, активности продаје и промене у висини цена и обиму продаје. На ценовну компоненту прихода може да утиче инфлација, што нема утицај на начин на који се средство троши. Ова претпоставка може да се превазиђе само у ограниченим околностима:
- (а) када је нематеријална имовина изражена као мера прихода, као што је описано у параграфу 98Ц; или
 - (б) када може да се демонстрира да постоји уска веза између прихода и трошења економских користи нематеријалне имовине.
- 98Б Приликом одабира прикладног метода амортизације у складу са параграфом 98, ентитет може да одреди доминантан ограничавајући фактор који је инхерентан нематеријалној имовини. На пример, уговор којим су утврђена права ентитета у вези са његовим коришћењем нематеријалне имовине може конкретно да одреди коришћење нематеријалне имовине од стране ентитета у виду унапред одређеног броја година (то јест, време), броја произведених јединица или фиксног укупног износа

генерисаног прихода. Идентификација таквог доминантног ограничавајућег фактора може да служи као полазна тачка за идентификацију прикладне методе амортизације, али друга основа може да се примени ако прецизније одражава очекивани образац трошења економских користи.

- 98Ц У условима у којима доминантан ограничавајући фактор који је инхерентан нематеријалној имовини представља достизање неке границе прихода, приход који треба да се генерише може бити одговарајућа основа за амортизацију. На пример, ентитет би могао да стекне концесију за истраживање и вађење злата из рудника злата. Истицање уговора може бити засновано на фиксном износу укупних прихода који се генеришу из експлоатације (на пример, уговор може дозволити вађење злата из рудника док укупни кумулативни приходи од продаје злата не достигну 2 милијарде новчаних јединица) и да не буде засновано на времену или на количини извађеног злата. У другом примеру право на управљање наплатом путарине могло би се заснивати на фиксном укупном износу прихода који ће се генерисати од кумулативних путарина који се наплаћују (на пример, уговор би могао да омогући управљање наплатом путарине док кумулативни износ наплаћених путарина не достигне 100 милиона новчаних јединица). У случају када су приходи утврђени као доминантан ограничавајући фактор у уговору за коришћење нематеријалне имовине, приход који треба да се генерише може бити одговарајућа основа за амортизовање нематеријалне имовине, под условом да уговор одређује фиксни укупан износ прихода који се генерише на основу ког се одређује амортизација.
- 99 Амортизација се обично признаје у билансу успеха. Међутим, понекад се будуће економске користи садржане у имовини апсорбују приликом производње друге имовине. У овом случају, трошкови амортизације представљају део цене коштања друге имовине и укључују се у њену књиговодствену вредност. На пример, амортизација нематеријалне имовине која се користи у производном процесу укључује се у књиговодствену вредност залиха (видети IAS 2 *Залихе*).

Резидуална вредност

- 100 Претпоставља се да је резидуална вредност нематеријалне имовине са коначним веком трајања нула, осим ако:
- (a) не постоји обавеза треће стране да купи имовину на крају њеног века трајања; или
 - (b) за имовину постоји активно тржиште (у складу са дефиницијом IFRS 13) и:
 - (i) резидуална вредност се може утврдити позивањем на то тржиште; и
 - (ii) вероватно је да ће такво тржиште постојати на крају корисног века имовине.
- 101 Износ који се амортизује за неку имовину утврђује се после одбитка његовог остатка вредности (резидуалне вредности). Свака резидуална вредност осим нуле имплицира да ентитет очекује да отуђи нематеријалну имовину пре краја њеног економског века.
- 102 Процена резидуалне вредности неке имовине се заснива на износу који се може надокнадити отуђењем при чему се користе цене које преовлађују на дан процене за продају сличне имовине која је дошла до краја свог корисног века и која је коришћена под условима сличним условима под којима ће се имовина користити. Резидуална вредност се проверава барем на крају сваке финансијске године. Промена резидуалне вредности имовине се обрачунава као промена рачуноводствене процене у складу са IAS 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.
- 103 Резидуална вредност нематеријалне имовине се може увећати до износа који је једнак књиговодственој вредности или је већи од ње. Уколико се то деси, трошкови амортизације за ту имовину су нула осим ако и све док се резидуална вредност накнадно не смањи на износ мањи од књиговодствене вредности имовине.

Провера амортизационог периода и метода амортизације

- 104 Амортизациони период и метод амортизације треба да се проверавају најмање на крају сваке финансијске године. Уколико се очекивани корисни век имовине значајно разликује од претходних процена, амортизациони период треба променити у складу са тим. Уколико је дошло до промене у очекиваном обрасцу коришћења будућих економских користи од имовине, метод амортизације се мења да би се одразио промењени образац. Такве промене се рачуноводствено обухватају као промене рачуноводствених процена у складу са IAS 8.

- 105 Током употребе нематеријалне имовине, може постати очигледно да је процена њеног корисног века неадекватна. На пример, признавање губитка од умањења вредности може указати да треба променити амортизациони период.
- 106 Током времена се образац будућих економских користи за које се очекује да ће притицати ентитету од нематеријалне имовине може променити. На пример, може постати очигледно да је дегресивни метод одговарајући, а не праволинијски метод. Други пример је ако је коришћење права у облику лиценце одложено због активности на другим компонентама бизнис плана. У таквом случају, економске користи које проистичу из имовине могу да се не поврате све до каснијих периода.

Нематеријална имовина са неограниченим корисним веком

- 107 Нематеријална имовина која има неограничен корисни век се не амортизује.**
- 108 У складу са IAS 36, од ентитета се захтева да тестира нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком на умањење вредности поређењем надокнадивог износа и књиговодствене вредности:
- (a) на годишњем нивоу, и
 - (b) кад год постоје назнаке да је можда дошло до умањења вредности нематеријалне имовине.

Провера процене корисног века трајања

- 109 Корисни век нематеријалне имовине која се не амортизује се поново разматра у сваком периоду како би се утврдило да ли догађаји и околности и даље подржавају претпоставку неограниченог корисног века те имовине. Уколико то није случај, промена процене корисног века из неограниченог у ограничени се рачуноводствено обухвата као промена рачуноводствене процене у складу са IAS 8.
- 110 Сагласно са IAS 36, уколико се поновном проценом утврди да је корисни век, првобитно процењен као неограничен, ипак ограниченог трајања, ово указује на могућност да је дошло до умањења вредности имовине. Ентитет ће тестирати имовину због могућег умањења вредности поређењем надокнадивог износа, одређеног у складу са IAS 36 са књиговодственом вредношћу, и евентуални износ за који књиговодствена вредност прекорачује надокнадиви износ се признаје као губитак од умањења вредности.

Надокнадивост књиговодствене вредности – губитака од умањења вредности

- 111 Да би се утврдило да ли је дошло до умањења вредности нематеријалне имовине, ентитет примењује IAS 36. Тај стандард објашњава када и како ентитет проверава књиговодствену вредност своје имовине, како одређује надокнадиви износ и када признаје или сторнира губитак од умањења вредности.

Повлачење из употребе и отуђивање

- 112 Признавање нематеријалне имовине престаје:
- (a) приликом отуђења; или
 - (b) када се не очекују будуће економске користи од њеног коришћења или отуђења.
- 113 Добитак или губитак који настаје из престанка признавања нематеријалне имовине се одређује као разлика између нето прихода од отуђења, ако их има, и књиговодствене вредности имовине. Он се признаје у билансу успеха када имовина престане да се признаје (осим ако се IFRS 16 не захтева другачије у случају продаје или повратног лизинга). Добици се не класификују као приход.
- 114 Отуђење нематеријалне имовине се може извршити на различите начине (на пример продајом, закључењем финансијског лизинга или донацијом). Датум отуђења нематеријалне имовине је датум када прималац стиче контролу над том имовином у складу са захтевима за одређивање када је обавеза у погледу перформанси испуњена у складу са IFRS 15. IFRS 16 се примењује на отуђење путем продаје или повратног лизинга.

- 115 У складу са принципима признавања из параграфа 21, ентитет у оквиру књиговодствене вредности признаје трошкове замене дела нематеријалне имовине, а затим престаје да признаје књиговодствену вредност замењеног дела. Уколико није изводљиво да ентитет утврди књиговодствену вредност замењеног дела, он може користити трошкове замене као назнаку набавне вредности замењеног дела у време када је стечен или интерно генерисан.
- 115A У случају поново стеченог права у пословној комбинацији, ако се право накнадно поново изда (прода) трећој страни, повезана књиговодствена вредност, ако постоји, користи се за одређивање добитка или губитка код поновног издавања права.
- 116 Износ надокнаде која треба да се укључи у добитак или губитак који проистиче из престанка признавања нематеријалне имовине, одређује се у складу са захтевима за одређивање цене трансакције из параграфа 47-72 стандарда IFRS 15. Накнадне промене процењеног износа надокнаде укључене у добитак или губитак треба да се рачуноводствено обухватају у складу са захтевима за промену цене трансакције из стандарда IFRS 15
- 117 Амортизација нематеријалне имовине са ограниченим корисним веком трајања не престаје када се имовина више не користи, осим ако имовина није у потпуности амортизована или је класификована као имовина које се држи за продају (или је укључена у групу за отуђење која се класификује као група која се држи ради продаје) у складу са IFRS 5.

Обелодањивање

Опште напомене

- 118 Ентитет обелодањује следеће за сваку групу нематеријалне имовине, разликујући при том интерно генерисану нематеријалну имовину и другу нематеријалну имовину:
- (a) да ли је корисни век неограничен или ограничен и ако је ограничен, корисни век и коришћене стопе амортизације;
 - (b) коришћене методе амортизације за нематеријалну имовину са коначним корисним веком;
 - (c) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (заједно са акумулираним губицима од умањења вредности) на почетку и на крају периода;
 - (d) ставка(е) извештаја о укупном резултату у које је укључена амортизација нематеријалне имовине;
 - (e) усклађивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода показујући:
 - (i) накнадна улагања, указујући одвојено она из интерног развоја, она која су стечена одвојено и она која су стечена кроз пословне комбинације;
 - (ii) средства класификована као средства која се држе за продају или су укључена у групу средстава класификовану као група која се држи за продају у складу са IFRS 5 и друга отуђења;
 - (iii) повећања или смањења током периода као резултат ревалоризација у складу са параграфима 75, 85 и 86 и од губитака од умањења вредности признатих или сторнираних у укупном осталом резултату у складу са IAS 36 (уколико их има);
 - (iv) губитке од умањења вредности признати у билансу успеха током периода у складу са IAS 36 (уколико их има);
 - (v) губитке од умањења вредности сторниране у билансу успеха током периода у складу са IAS 36 (уколико их има);
 - (vi) амортизацију признату током периода;
 - (vii) нето курсне разлике које су резултат превођења финансијских извештаја у валуту презентације ентитета, и превођења иностраног пословања у валуту презентације ентитета; и
 - (viii) друге промене књиговодствене вредности током периода.
- 119 Група нематеријалне имовине је група имовине сличне природе и намене у пословању ентитета. Примери засебних група могу обухватати:

- (a) заштитне знакове;
- (б) импресуме и издавачке наслове;
- (ц) компјутерски софтвер;
- (д) лиценце и франшизе;
- (е) ауторска права, патенте и друга права на индустријску својину, услуге и права у вези са пословањем;
- (ф) рецептуре, формуле, моделе, дизајне и прототипове; и
- (г) нематеријалну имовину у развоју.

Наведене групе се рашчлањују (или групишу) у мање (веће) групе уколико то даје за резултат релевантније информације за кориснике финансијских извештаја.

- 120 Ентитет обелодањује информације о умањеној вредности нематеријалне имовине према IAS 36, поред информација које се захтевају параграфом 118(е)(iii) до (v).
- 121 IAS 8 од ентитета захтева да обелодањује природу и ниво промена у рачуноводственој процени која има значајан ефекат у текућем периоду или се очекује да ће га имати у следећим периодима. Такво обелодањивање може бити последица следећих промена:
- (a) процене века трајања нематеријалне имовине;
 - (б) метода амортизације; или
 - (ц) резидуалних вредности.

122 Ентитет такође обелодањује:

- (a) **за нематеријалну имовину за коју је процењено да има неограничен користан век, књиговодствену вредност имовине и разлоге који подржавају процену да имовина има неограничен користан век. Наводећи ове разлоге, ентитет ће описати фактор(е) који су имали значајну улогу у утврђивању да имовина има неограничен век трајања.**
- (б) **опис, књиговодствену вредност и остаток амортизационог периода било које појединачне нематеријалне имовине која је значајна за финансијске извештаје ентитета.**
- (ц) **за нематеријалну имовину стечену уз помоћ државних давања и почетно признату по фер вредности (видети параграф 44):**
 - (i) **фер вредност утврђену при почетном признавању за ову имовину;**
 - (ii) **њену књиговодствену вредност; и**
 - (iii) **да ли се одмерава после признавања по методу набавне вредности или по методу ревалоризације.**
- (д) **постојање и књиговодствену вредност нематеријалне имовине са ограниченим правом власништва и књиговодствену вредност нематеријалне имовине заложене као јемство за обавезе.**
- (е) **износ уговорних обавеза за стицање нематеријалне имовине.**

- 123 Када ентитет описује фактор(е) који су имали значајну улогу у утврђивању да је корисни век нематеријалне имовине неограничен, ентитет разматра листу фактора из параграфа 90.

Нематеријална имовина која се после признавања одмерава према моделу ревалоризације

- 124 Уколико се нематеријална имовина обрачунава по ревалоризованим вредностима, ентитет обелодањује следеће:
- (a) **по групама нематеријалне имовине:**
 - (i) **датум када је извршена ревалоризација;**
 - (ii) **књиговодствену вредност ревалоризоване нематеријалне имовине; и**
 - (iii) **књиговодствену вредност која би се признала да је ревалоризована група нематеријалне имовине одмеравана после признавања по моделу набавне вредности из параграфа 74; и**

(б) износ ревалоризационих резерви које се односе на нематеријалну имовину на почетку и на крају периода, указујући на промене током периода и на било каква ограничења у распоређивању салда акционарима.

(ц) [брисан]

125 Може бити неопходно да се групе ревалоризоване имовине сумирају у шире групе, у сврхе обелодањивања. Међутим, групе се не сумирају ако то може довести до комбиновања групе нематеријалне имовине која укључује износе одмераване и према моделу набавне вредности и према моделу ревалоризације.

Издаци по основу истраживања и развоја

126 Ентитет обелодањује збирни износ издатака по основу истраживања и развоја признатих као расход током периода.

127 Издаци по основу истраживања и развоја се састоје од свих издатака који се могу директно приписати активностима истраживања или развоја или који се могу распоредити на разумној и конзистентној основи на такве активности (видети параграфе 66–67 за упутства о врстама издатака које треба укључити у сврху захтева обелодањивања у параграфу 126).

Друге информације

128 Ентитет се подстиче, али се од њега не захтева, да обелодани следеће информације:

- (а) опис сваке потпуно амортизоване нематеријалне имовине која је још увек у употреби; и
- (б) кратак опис значајне нематеријалне имовине коју контролише ентитет али која није призната као имовина јер није испунила критеријуме признавања према овом стандарду или је стечена или генерисана пре него што је IAS 38 *Нематеријална имовина*, објављен 1998. године, ступио на снагу.

Прелазне одредбе и датум ступања на снагу

129 [Брисан]

130 Ентитет примењује овај стандард:

- (а) на рачуноводствени обухват нематеријалне имовине стечене у пословним комбинацијама за које је датум споразума 31. март 2004. године или касније; и
- (б) на рачуноводствени обухват све друге нематеријалне имовине проспективно од почетка првог годишњег периода који почиње 31. марта 2004. године или касније. Дакле, ентитет не коригује књиговодствену вредност нематеријалне имовине која је призната на тај датум. Међутим, ентитет на тај датум користи овај стандард да изврши поновну процену корисног века такве нематеријалне имовине. Уколико, као резултат поновног процењивања, ентитет промени процену корисног века имовине, та промена се обрачунава као промена рачуноводствене процене у складу са IAS 8.

130А Ентитет примењује измене параграфа 2 за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006 године или касније. Уколико ентитет примењује IFRS 6 за неки ранији период, измене се такође примењују за ранији период.

130Б Објављивањем IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су измењени и параграфи 85, 86 и 118(е)(iii). Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

130Ц Објављивањем IFRS 3 (ревидираног 2008. године) измењени су параграфи 12, 33–35, 68, 69, 94 и 130, брисани параграфи 38 и 129 и додат је параграф 115А. Параграфи 36 и 37 су измењени у оквиру *Побољшања IFRS*, објављених у априлу 2009. године. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Према томе, износи признати за нематеријалну имовину и гудвил у претходним пословним комбинацијама се не коригују. Ако ентитет примењује IFRS 3 (ревидираног 2008. године) на ранији период, он је у обавези да примени ове измене на тај ранији период и ту чињеницу да обелодани.

- 130Д Параграфи 69, 70 и 98 су измењени а параграф 69А додат у оквиру *Побољшања IFRS*, објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.
- 130Е [Брисан]
- 130Ф Објављивањем IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, у мају 2011. године, измењен је параграф 3(е). Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 10 и IFRS 11.
- 130Г Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењени су параграфи 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 и 124, а обрисани параграфи 39–41 и 130Е. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.
- 130Х Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2010-2012*, у децембру 2013. године, измењен је параграф 80. Ентитет треба да примењује ову измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јул 2014. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ову измену за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.
- 130И Ентитет треба да примењује све измене које су последица објављивања *Циклуса годишњих побољшања 2010-2012* на све ревалоризације признате у годишњим периодима који почињу на датум прве примене те измене или касније, и у непосредно претходном годишњем периоду. Ентитет такође може да презентује кориговане упоредне информације за било које раније презентоване периоде, али од њега се не захтева да то ради. Ако ентитет презентује некориговане упоредне информације за било које раније презентоване периоде, он мора јасно да идентификује информације које нису кориговане, да наведе да су презентоване на другачијој основи и да објасни ту основу.
- 130Ј Објављивањем *Разјашњења прихватљивих метода депресијације и амортизације* (измене стандарда IAS 16 и IAS 38), у мају 2014, измењени су параграфи 92 и 98, и додати су параграфи 98А-98Ц. Ентитет треба да примењује те измене проспективно за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.
- 130К Објављивањем стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењени су параграфи 3, 114 и 116. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.
- 130Л Објављивањем стандарда IFRS 16 *Лизинг*, у јануару 2016. године, измењени су параграфи 3, 6, 113 и 114. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 16.
- 130М [Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]

Размена сличне имовине

- 131 Захтев наведен у параграфима 129 и 130(б) о проспективној примени стандарда значи да уколико је размена имовине одмерена пре датума ступања на снагу стандарда и на бази књиговодствене вредности дате имовине, ентитет не преправља књиговодствену вредност стечене имовине у циљу одражавања фер вредности на датум стицања.

Ранија примена

- 132 Ентитети за које важи параграф 130 се подстичу да примењују захтеве овог стандарда пре датума ступања на снагу наведеног у параграфу 130. Међутим, уколико ентитет примењује овај стандард пре тих датума ступања на снагу, у исто време треба да примењује IFRS 3 и IAS 36 (ревидиран 2004. год.).

Повлачење IAS 38 (објављеног 1998. године)

- 133 Овај стандард замењује IAS 38 – *Нематеријална имовина* (објављен 1998.).