

MRSJS 31 – NEMATERIJALNA IMOVINA

Zahvale i napomene

Ovaj međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (skr. MRSJS) izrađen je prvenstveno na osnovu međunarodnog računovodstvenog standarda (skr. MRS) 38 *Nematerijalna imovina*, kojeg je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/. On sadrži i dijelove tumačenja Stalnog odbora za tumačenja /engl. *Standing Interpretations Committee – SIC*/ br. 32 *Nematerijalna imovina – troškovi web stranica*. Izvodi iz MRS 38 i *SIC* tumačenja br. 32 su u ovoj publikaciji Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor /engl. *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*/ Međunarodne federacije računovođa /engl. *International Federation of Accountants – IFAC*/ reproducirani s dozvolom Fondacije za međunarodne standarde financijskog izvještavanja /engl. *International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation*/.

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

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

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

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

MRSJS 31 – NEMATERIJALNA IMOVINA

Historijat MRSJS

Ovo izdanje sadrži izmjene proistekle iz MRSJS koji su izdani do 31. januara/siječnja 2022. godine.

MRSJS 31 *Nematerijalna imovina* je izdan u januaru/siječnju 2010. godine

Od tada, MRSJS 31 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS:

MRSJS 43 *Najmovi* (izdan u januaru/siječnju 2022. godine);

Unapređenja MRSJS iz 2018. godine (izdana u oktobru/listopadu 2018. godine);

MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru* (izdan u januaru/siječnju 2017. godine);

MRSJS 39 *Primanja zaposlenih* (izdan u julu/srpnju 2016. godine);

Dokument „Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine (izmjene MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* i MRSJS 26 *Umanjenje imovine koja stvara novac*)“ (izdan u julu/srpnju 2016. godine);

Dokument „Primjenjivost MRSJS“ (izdan u aprilu/travnju 2016. godine);

Unapređenja MRSJS iz 2015. godine (izdana u aprilu/travnju 2016. godine);

MRSJS 37 *Zajednički aranžmani* (izdan u januaru/siječnju 2015. godine);

MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji* (izdan u januaru/siječnju 2015. godine);

MRSJS 33, *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)* (izdan u januaru/siječnju 2015. godine);

MRSJS 32 *Sporazumi o koncesijama za pružanje usluga: Davatelj koncesije* (izdan u oktobru/listopadu 2011. godine); i

Unapređenja MRSJS iz 2011. godine (izdana u oktobru/listopadu 2011. godine).

Tabelarni pregled izmijenjenih tačaka MRSJS 31

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
Uvod	Izbrisano	Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2011. godine
3.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
4.	Izbrisano	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
5.	Izbrisano	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
6.	Izmijenjeno	MRSJS 37 iz januara/siječnja 2015. godine MRSJS 35 iz januara/siječnja 2015. godine MRSJS 32 iz oktobra/listopada 2011. godine MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
9.	Izmijenjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
18.	Izmijenjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
18A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
24.	Izmijenjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
26A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
28.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
35.	Izmijenjeno	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
39A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
39B.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
39C.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
39D.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
39E.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
40.	Izmijenjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
41.	Izmijenjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
64.	Izmijenjeno	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine
66.	Izmijenjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
67.	Izmijenjeno	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
79.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2015. godine
91.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2015. godine
93A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
96.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
97.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2015. godine
97A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2015. godine
97B.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2015. godine
97C.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2015. godine
109.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
110.	Izmijenjeno	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016. godine
112.	Izmijenjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
113.	Izmijenjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
114A.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
116.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
117.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
129.	Izbrisano	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
130.	Izbrisano	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
131.	Izbrisano	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
131A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2015. godine
132A.	Novi tekst	MRSJS 32 iz oktobra/listopada 2011. godine
132B.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz januara/siječnja 2015. godine
132C.	Novi tekst	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
132D.	Novi tekst	MRSJS 37 iz januara/siječnja 2015. godine MRSJS 35 iz januara/siječnja 2015. godine
132E.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
132F.	Novi tekst	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
132G.	Novi tekst	Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine iz jula/srpnja 2016. godine
132H.	Novi tekst	MRSJS 39 iz jula/srpnja 2016. godine

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
132I.	Novi tekst	MRSJS 40 iz januara/siječnja 2017. godine
132J.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz oktobra/listopada 2018. godine
132K.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
133.	Izmijenjeno	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
UP6.	Izmijenjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine

MRSJS 31 – NEMATERIJALNA IMOVINA

SADRŽAJ

		Tačka
Cilj	1.	
Djelokrug	2-15.	
Nematerijalna baština	11-15.	
Definicije	16-25.	
Nematerijalna imovina	17-25.	
Mogućnost identifikacije	18-20.	
Kontrola nad imovinom	21-24.	
Buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal	25.	
Priznavanje i mjerenje	26-65.	
Zasebno sticanje	32-39.	
Sticanje nematerijalne imovine u sklopu sticanja (kombinacije u javnom sektoru)		39A-39E.
Naknadni izdaci stečenih tekućih projekata istraživanja i razvoja	40-41.	
Nematerijalna imovina stečena kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene		42-43.
Razmjene imovine	44-45.	
Interno stvoreni <i>goodwill</i>	46-48.	
Interno stvorena nematerijalna imovina	49-65.	
Faza istraživanja	52-54.	
Faza razvoja	55-62.	
Trošak interno stvorene nematerijalne imovine	63-65.	
Priznavanje rashoda	66-70.	
Ranije nastali rashodi koji se ne priznaju kao imovina	70.	
Naknadna mjerenja	71-86.	
Model troška	73.	
Model revalorizacije	74-86.	
Korisni vijek upotrebe	87-95.	
Nematerijalna imovina s određenim korisnim vijekom upotrebe	96-105.	
Period i metoda amortizacije	96-98.	
Rezidualna vrijednost	99-102.	
Preispitivanje perioda i metode amortizacije	103-105.	
Nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom upotrebe	106-109.	
Preispitivanje procjene korisnog vijeka upotrebe	108-109.	

Nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti – gubici od umanjenja vrijednosti	110.
Povlačenje iz upotrebe i otuđenje	111-116.
Objavljivanje	117-127.
Opće informacije	117-122.
Nematerijalna imovina koja se nakon priznavanja mjeri po modelu revalorizacije	123-124.
Izdaci za istraživanje i razvoj	125-126.
Ostale informacije	127.
Prijelazne odredbe	128-131.
Datum stupanja na snagu	132-133.
Dodatak A: Uputstva za primjenu	
Dodatak B: Izmjene i dopune drugih MRSJS	
Osnove za donošenje zaključaka	
Pokazni primjeri	
Poređenje s MRS 38	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 31 *Nematerijalna imovina* je postavljen kroz tačke od 1. do 133. Sve tačke imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 31 treba tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnova za donošenje zaključaka, *Predgovora međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* pruža osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u situacijama za koje nisu dana eksplicitna uputstva.

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je da propiše računovodstveni tretman nematerijalne imovine koja nije posebno obrađena u nekom drugom standardu. Ovaj standard zahtijeva od subjekta da nematerijalnu imovinu priznaju onda i samo onda kada su zadovoljeni navedeni kriteriji. On određuje i način mjerenja knjigovodstvene vrijednosti nematerijalne imovine i zahtijeva objavljivanje određenih informacija o nematerijalnoj imovini.

Djelokrug

2. Subjekt koji izrađuje i prezentira financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi dužan je primijeniti ovaj standard za računovodstveno obuhvaćanje nematerijalne imovine.
3. Ovaj standard se primjenjuje za računovodstveno obuhvaćanje nematerijalne imovine, osim:
 - (a) nematerijalne imovine koja spada u djelokrug nekog drugog standarda;
 - (b) financijske imovine, onako kako je definirana u MRSJS 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija*;
 - (c) za priznavanje i mjerenje imovine povezane s istraživanjem i ocjenjivanjem (vidjeti relevantne međunarodne ili računovodstvene standarde pojedinačnih zemalja koji uređuju istraživanje i ocjenjivanje mineralnih resursa);
 - (d) izdataka za razvoj i vađenje minerala, nafte, prirodnog gasa i sličnih neobnovljivih resursa;
 - (e) [Izbrisano.]
 - (f) [Izbrisano.]
 - (g) ovlaštenja i prava uređenih zakonskim propisima, ustavom ili na drugi način jednake težine;
 - (h) odgođene porezne imovine (vidjeti relevantne međunarodne ili računovodstvene standarde pojedinačnih zemalja koji uređuju poreze na dobit);
 - (i) odgođenih troškova sticanja i nematerijalne imovine kada proističu iz ugovornih prava osiguravatelja prema ugovorima o osiguranju iz djelokruga relevantnih međunarodnih ili računovodstvenih standarda pojedinačnih zemalja koji uređuju ugovore o osiguranju. U slučajevima kada ti relevantni međunarodni ili računovodstveni standardi pojedinačnih država ne propisuju konkretne zahtjeve u pogledu objavljivanja informacija o toj nematerijalnoj imovini, na nju se primjenjuju zahtjevi objavljivanja iz ovog standarda; i
 - (j) [Izbrisano.]
 - (k) u odnosu na nematerijalnu baštinu, s tim što se zahtjevi u pogledu objavljivanja iz tačaka od 115. do 127. primjenjuju na baštinu koja je priznata.
4. [Izbrisano.]
5. [Izbrisano.]
6. Ako neki drugi MRSJS propisuje računovodstveno postupanje za određenu vrstu nematerijalne imovine, subjekt primjenjuje taj a ne ovaj standard. Na primjer, ovaj standard se ne primjenjuje na:
 - (a) nematerijalnu imovinu koju subjekt drži radi prodaje u toku redovnog poslovanja (vidjeti MRSJS 11 *Ugovori o građenju* i MRSJS 12 *Zalihe*);
 - (b) najmove nematerijalne imovine koji se računovodstveno obuhvaćaju u skladu sa MRSJS 43 *Najmovi*;
 - (c) imovinu koja proističe iz primanja zaposlenih (vidjeti MRSJS 39 *Primanja zaposlenih*);
 - (d) financijsku imovinu onako kako je definirana u MRSJS 28. Priznavanje i mjerenje određene financijske imovine je obuhvaćeno kroz MRSJS 34 *Odvojeni financijski izvještaji*, MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji* i MRSJS 36 *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*;
 - (e) priznavanje i početno mjerenje imovine u vidu predmeta koncesije za pružanje usluga koja spada u djelokrug MRSJS 32 *Sporazumi o koncesijama za pružanje usluga: Davatelj koncesije*. Ipak, ovaj standard se primjenjuje na naknadna mjerenja i objavljivanja informacija o takvoj imovini; i
 - (f) *goodwill* (vidjeti MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru*).
7. Određena nematerijalna imovina može biti sadržana u ili na nekom fizičkom mediju, kao što je kompaktan disk (u slučaju

računarskog softvera), pravna dokumentacija (u slučaju licence ili patenta) ili film. Pri određivanju treba li neku imovinu koja sadrži i nematerijalne i materijalne elemente obračunavati u skladu sa MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili kao nematerijalnu imovinu prema ovom standardu, subjekat koristi rasuđivanje da procijeni koji element je značajniji. Na primjer, softver za navigaciju borbenog aviona čini sastavni dio tog aviona i obračunava se kao nekretnina, postrojenje i oprema. Isto važi i za operativni sistem računara. Ako softver nije sastavni dio pripadajućeg hardvera, iste se tretira kao nematerijalna imovina.

8. Ovaj standard se, između ostalog, primjenjuje na izdatke za aktivnosti oglašavanja, stručnog usavršavanja, pokretanja poslovanja, istraživanja i razvoja. Aktivnosti istraživanja i razvoja su usmjerene na unapređenje znanja. Prema tome, bez obzira na to što mogu za rezultat imati imovinu fizičkog sadržaja (poput prototipa), fizički element te imovine je od sporednog značaja u odnosu na njenu nematerijalnu komponentu, odnosno znanje koje utjelovljuje.
9. Prava po osnovu ugovora o licencama za stavke kao što su igrani filmovi, video zapisi, predstave, rukopisi, patent i autorska prava, spadaju u djelokrug ovog standarda i isključena su iz djelokruga MRSJS 23.
10. Do isključivanja iz djelokruga standarda može doći ako su aktivnosti ili transakcije toliko specijalizirane da bi uzrokovalo računovodstvene probleme koje bi trebalo riješiti na drugačiji način. Takvi problemi se mogu javiti kod računovodstva izdataka za istraživanje, razvoj i vađenje nafte, gasa i mineralnih zaliha u sektoru vađenja minerala i kod ugovora o osiguranju. Iz tih razloga, ovaj standard se ne primjenjuje na izdatke za takve aktivnosti i ugovore. Međutim, on se primjenjuje na drugu nematerijalnu imovinu (kao što je računarski softver) koja se koristi, kao i druge izdatke (poput troškova pokretanja poslovanja) koji nastaju u sektoru vađenja minerala ili kod osiguravajućih društava.

Nematerijalna baština

11. Ovaj standard ne zahtijeva od subjekata da priznaju nematerijalnu baštinu koja bi inače zadovoljavala definiciju i kriterije za priznavanje nematerijalne imovine. Ako subjekat priznaje nematerijalnu baštinu, mora primjenjivati zahtjeve ovog standarda u pogledu objavljivanja, a može, ali nije dužan, primjenjivati i njegove zahtjeve u pogledu mjerenja.
12. Određena nematerijalna imovina se opisuje kao nematerijalna baština zbog njenog kulturološkog, okolišnog ili historijskog značaja. U primjere nematerijalne baštine spadaju snimci značajnih historijskih događaja i prava na korištenje lika važnih javnih ličnosti na, primjera radi, poštanskim markicama ili kolekcionarskim novčićima. Nematerijalna baština često ima određene karakteristike (iako one nisu svojstvene samo toj imovini), uključujući sljedeće:
 - (a) njena vrijednost u kulturološkom, okolišnom i historijskom smislu se vjerovatno ne može u potpunosti odraziti finansijskom vrijednošću zasnovanom isključivo na tržišnoj cijeni;
 - (b) zakonski i/ili drugi propisi mogu nametati zabranu ili značajna ograničenja u pogledu njenog otuđenja kroz prodaju;
 - (c) njena vrijednost se vremenom može povećavati; i
 - (d) može biti teško procijeniti njen korisni vijek upotrebe, koji u nekim slučajevima može biti i više stotina godina.
13. Subjekti javnog sektora mogu posjedovati veliki broj nematerijalne baštine koja je sticana tokom niza godina i na različite načine, uključujući putem nabavki, donacija, poklanjanja i zapljene. Takva imovina se rijetko drži zbog njene mogućnost da stvori novčane prilive, a mogu postojati i zakonske ili društvene prepreke da se koristi u takve svrhe.
14. Određene stavke nematerijalne baštine mogu sadržavati buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal mimo njihove vrijednosti kao nasljeđa, poput tantijema koje se isplaćuju subjektu za korištenje historijskih snimaka. U takvim slučajevima, nematerijalna baština se može priznati i mjeriti na istoj osnovi kao i druge stavke nematerijalne imovine koja ne stvara novac. Kod drugih stavki nematerijalne baštine, njihove buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal su ograničeni na one karakteristike koje ih čine baštinom. Postojanje i budućih ekonomskih koristi i uslužnog potencijala može utjecati na odabir osnove za mjerenje.
15. Zahtjevi u pogledu objavljivanja iz tačaka od 117. do 124. mogu zahtijevati od subjekata da izvrše objavljivanja o priznatoj nematerijalnoj imovini. U skladu s tim, subjekti koji priznaju nematerijalnu baštinu su u odnosu na istu dužni objaviti stavke poput:

- (a) korištene osnove za mjerenje;
- (b) primijenjene metode amortizacije, ako se ista vrši;
- (c) bruto knjigovodstvene vrijednosti;
- (d) akumulirane amortizacije na kraju perioda, ako postoji; i
- (e) usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju perioda, uz prikazivanje njenih određenih komponenti.

Definicije

16. Sljedeći pojmovi se u ovom standardu koriste u ovdje navedenim značenjima:

Amortizacija je sistematsko raspoređivanje iznosa nematerijalne imovine posložnog amortizaciji tokom njenog korisnog vijeka upotrebe.

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

Razvoj podrazumijeva primjenu rezultata istraživanja ili drugih saznanja na planiranje ili projiciranje proizvodnje novih ili značajno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sistema ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili upotrebe.

Nematerijalna imovina je prepoznatljiva nemonetarna imovina bez fizičke suštine.

Istraživanje je originalno i planirano ispitivanje koje se provodi s ciljem sticanja novih naučnih ili stručnih saznanja i razumijevanja.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS i u ovom standardu se koriste u značenjima koja su navedena u tim standardima i preneseni su u zasebno objavljeni *Pojmovnik*.

Nematerijalna imovina

17. Subjekti često troše resurse, odnosno stvaraju obaveze za sticanje, razvoj, održavanje ili unapređivanje nematerijalnih resursa kao što su naučna ili tehnička saznanja, projiciranje i uvođenje novih procesa ili sistema, licence, intelektualno vlasništvo i zaštitni znakovi (uključujući robne marke i izdavačke naslove). Najuobičajeniji primjeri stavki obuhvaćenih tim širim kategorijama su računarski softver, patentni, autorska prava, igrani filmovi, popisi korisnika određene usluge, pribavljene ribolovne dozvole, stečene uvozne kvote i odnosi s korisnicima određene usluge.

Mogućnost identifikacije

18. Ne zadovoljavaju sve stavke iz tačke 17. definiciju nematerijalne imovine, tj. postojanje mogućnosti identifikacije, kontrole nad resursom i budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala. Kada stavka iz djelokruga ovog standarda ne zadovoljava definiciju nematerijalne imovine, troškovi njenog sticanja ili internog stvaranja se priznaju kao rashod onda kada nastanu. Međutim, ako je ta stavka stečena u sklopu akvizicije, ona čini dio *goodwill* koji se priznaje na datum sticanja (vidjeti tačku 66.).

18A. Definicija nematerijalne imovine zahtijeva da je istu moguće identificirati da bi se jasno razlikovala od *goodwill*. *Goodwill* priznat prilikom akvizicije je imovina koja predstavlja buduće ekonomske koristi proistekle iz druge imovine stečene u sklopu akvizicije koja nije pojedinačno određena ni zasebno priznata. Buduće ekonomske koristi mogu nastati iz sinergije između stečene imovine koju je moguće identificirati ili imovine koja, pojedinačno, ne ispunjava uslove za priznavanje u finansijskim izvještajima.

19. Imovinu je moguće identificirati ako je ili:

- (a) odvojiva, tj. ako se može izdvojiti ili odijeliti od subjekta i prodati, prenijeti, dati pod licencu, iznajmiti ili razmijeniti, pojedinačno ili zajedno s pripadajućim ugovorom, imovinom ili obavezom koje je moguće identificirati, a bez obzira na to da li to subjekat namjerava uraditi ili ne; ili ako
- (b) proističe iz obavezujućih sporazuma (uključujući ugovorna ili druga zakonska prava), bez obzira na to da li su

ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta, ili od drugih prava i obaveza.

20. Za potrebe ovog standarda, pojmom obavezujući sporazum se opisuje svaki aranžman kojim se stranama dodjeljuju slična prava i obaveze kao da su sklopile neki oblik ugovora.

Kontrola nad imovinom

21. Subjekt ima kontrolu nad imovinom ako ima moć da ostvari buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji proizlaze iz predmetnog resursa i da drugima ograniči pristup tim koristima ili uslužnom potencijalu. Sposobnost subjekta da kontrolira buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal nematerijalne imovine obično proizlazi iz zakonskih prava koja je moguće ostvariti sudskim putem. Ako zakonska prava ne postoje, mnogo je teže dokazati kontrolu. Međutim, zakonska mogućnost ostvarivanja prava nije obavezno uslov za postojanje kontrole jer subjekt kontrolu nad budućim ekonomskim koristima ili uslužnim potencijalom može ostvariti i na neki drugi način.
22. Naučna ili tehnička saznanja mogu dovesti do budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala. Subjekt takve koristi ili uslužni potencijal kontrolira ako je, primjera radi, to znanje zaštićeno zakonskim pravima poput autorskih prava, ograničenjem trgovinskog sporazuma (gdje je to dopušteno) ili zakonskom obavezom zaposlenika da čuvaju povjerljivost podataka.
23. Subjekt može imati tim stručnog osoblja i biti u stanju da odredi dodatne inkrementalne vještine zaposlenika koje će, uz obuku, dovesti do budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala. On također može očekivati da će mu to osoblje i dalje stavljati na raspolaganje svoje vještine. Međutim, subjekt obično nema dovoljnu kontrolu nad očekivanim budućim ekonomskim koristima ili uslužnim potencijalom koji nastaju od tima stručnog osoblja i njihove obuke da bi te stavke zadovoljile definiciju nematerijalne imovine. Iz sličnog razloga, određeni rukovodni ili stručni talenat vjerovatno neće zadovoljiti definiciju nematerijalne imovine, osim ako se zaštiti zakonskim pravima na njegovo korištenje i ostvarivanje budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od njega, te ako zadovoljava i druge dijelove te definicije.
24. Subjekt može imati portfelj korisnika svojih usluga ili visok stepen uspješnosti u privlačenju ciljanih korisnika njegovih usluga i očekivati da će, zbog truda koji je uložio u izgradnju odnosa s korisnicima svojih usluga, ti korisnici nastaviti koristiti njegove usluge. Međutim, u nedostatku zakonskih prava da se zaštite, odnosno drugih načina da se kontroliraju ti odnosi s korisnicima usluga ili njihova lojalnost, subjekt obično nema dovoljnu kontrolu nad ekonomskim koristima ili uslužnim potencijalom koji se očekuju iz odnosa s korisnicima određene usluge i njihove lojalnosti, a zbog kojih bi takve stavke (kao što su portfelj korisnika određene usluge, udio tržišta, stepen uspješnog pružanja usluga, odnosi s korisnicima usluge i njihova lojalnost) zadovoljile definiciju nematerijalne imovine. U nedostatku zakonskih prava da se zaštite takvi odnosi, transakcije razmjene za iste ili slične neugovorne odnose s kupcima (osim onih koje su dio akvizicije) pružaju dokaz da subjekt ipak može da kontrolira očekivane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji proističu iz odnosa s kupcima određene usluge. S obzirom na to da takve transakcije razmjene također pružaju dokaz da su odnosi s korisnicima određene usluge odvojivi, ti odnosi zadovoljavaju definiciju nematerijalne imovine.

Buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal

25. U buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji proističu iz nematerijalne imovine mogu spadati prihod od prodaje proizvoda ili usluga, uštede troškova ili druge koristi koje nastaju od korištenja date imovine od subjekta. Na primjer, korištenje intelektualnog vlasništva u proizvodnom procesu ili pri pružanju usluga može smanjiti buduće troškove proizvodnje ili usluga, odnosno unaprijediti isporuku usluga umjesto da poveća buduće prihode (primjera može biti internetski sistem koji omogućava građanima da tim putem brže obnove svoje vozačke dozvole, čime se smanjuje broj uredskog osoblja koje je potrebno za izvršenje te poslove i u isto vrijeme se ubrzava postupak obrade zahtjeva).

Priznavanje i mjerenje

26. Da bi se stavka priznala kao nematerijalna imovina, subjekt mora pokazati da ona zadovoljava:
- (a) definiciju nematerijalne imovine (vidjeti tačke od 17. do 25.); i
 - (b) kriterije za priznavanje (vidjeti tačke 28, 29. i 30.).

Ovaj zahtjev se odnosi na trošak mjeren prilikom priznavanja (trošak u transakciji razmjene ili za potrebe internog stvaranja nematerijalne imovine, odnosno fer vrijednost nematerijalne imovine stečene kroz transakciju koja nije transakcija razmjene), kao i na troškove koji nastaju naknadno prilikom dorade, zamjene dijela ili servisiranja te imovine.

- 26A. U tačkama od 32. do 39. se uređuje primjena kriterija za priznavanje na zasebno stečenu nematerijalnu imovinu, dok se tačke od 39A. do 39E. bave njihovom primjenom na nematerijalnu imovinu stečenu u sklopu kombinacije u javnom sektoru. U tačkama 42. i 43. se uređuje početno mjerenje nematerijalne imovine stečene kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene, u tačkama 44. i 45. razmjena nematerijalne imovine, a u tačkama 46, 47. i 48. način tretiranja interno stvorenog *goodwill*. Tačke od 49. do 65. se bave početnim priznavanjem i mjerenjem interno stvorene nematerijalne imovine.
27. Nematerijalna imovina je po svojoj prirodi takva da, u mnogim slučajevima, nije moguće dodavanje novih niti zamjena njenih postojećih dijelova. U skladu s tim, vjerovatnije je da će većina naknadnih izdataka zadržati očekivane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal sadržane u postojećoj nematerijalnoj imovini nego što će zadovoljiti definiciju nematerijalne imovine i kriterije za priznavanje iz ovog standarda. Osim toga, naknadne izdatke je često teže direktno pripisati određenoj nematerijalnoj imovini nego poslovanju subjekta u cjelini. Stoga se naknadni izdaci – konkretno izdaci nastali nakon početnog priznavanja stečene nematerijalne imovine ili nakon dovršetka interno stvorene nematerijalne imovine – samo u rijetkim slučajevima priznaju u knjigovodstvenu vrijednost imovine. U skladu sa tačkom 61., naknadni izdaci za robne marke, impresume, izdavačke naslove, popise korisnika određene usluge i stavke sličnog sadržaja (bez obzira na to da li su stečene izvana ili interno stvorene) se uvijek priznaju u suficitu ili deficitu kada nastanu. Razlog za to je što takve izdatke nije moguće razlikovati od izdataka za razvoj poslovanja subjekta u cjelini.
28. **Nematerijalna imovina se priznaje onda i samo onda kada:**
- (a) je izgledno da će očekivane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji se mogu pripisati imovini pritjecati u subjekat; i kada
 - (b) je trošak ili fer vrijednost imovine moguće pouzdano izmjeriti.¹
29. **Subjekt treba procijeniti vjerovatnoću očekivanih budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala primjenjujući realne i potkrepljive pretpostavke koje predstavljaju najbolju procjenu uprave o skupu ekonomskih uslova koji će postojati tokom korisnog vijeka upotrebe dotične imovine.**
30. Subjekt koristi prosuđivanje da bi procijenio stepen izvjesnosti povezan s prilivom budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala koje se mogu pripisati korištenju imovine na osnovu dokaza raspoloživih u vrijeme početnog priznavanja, pri čemu veći značaj daje eksternim dokazima.
31. **Nematerijalna imovina se početno mjeri po nabavnoj vrijednosti u skladu sa tačkama od 32. do 43. Tamo gdje je stečena kroz transakciju koja nije transakcija razmjene, njena početna vrijednost na datum sticanja se mjeri po njenoj fer vrijednosti na taj datum.**

Zasebno sticanje

32. U normalnim okolnostima, cijena koju subjekt plati da bi zasebno stekao neku nematerijalnu imovinu odražava očekivanja u pogledu vjerovatnoće da će buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal sadržani u toj imovini pritjecati u subjekat. Drugim riječima, subjekat očekuje da će doći do priliva ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala, čak i ako su termini ili iznos tog priliva neizvjesni. Prema tome, kod zasebno stečene nematerijalne imovine se smatra da je zadovoljen kriterij za priznavanje povezan s vjerovatnoćom iz tačke 28(a).
33. Nadalje, trošak zasebno stečene nematerijalne imovine obično se može pouzdano izmjeriti. To je posebno slučaj kad je naknada za kupovinu u vidu novca ili druge monetarne imovine.
34. Trošak zasebno stečene nematerijalne imovine čine:
- (a) njena nabavna cijena, uključujući uvozne carine i nepovratne poreze na promet, nakon odbitka trgovinskih popusta i

¹ Pouzdane informacije su nepristrasne informacije bez značajnih grešaka na koje se korisnici mogu osloniti da im pruže vjeran prikaz onoga što im je namjera da prikažu, odnosno što se može razumno očekivati da prikažu. U članu BC16. u MRSJS 1 se obrađuje prijelazni pristup pojašnjavanju pouzdanosti.

rabata; i

(b) svi troškovi koji se mogu direktno pripisati pripremanju imovine za predviđenu namjenu.

35. U primjere troškova koji se mogu direktno pripisati spadaju:

(a) troškovi primanja zaposlenih (onako kako su definirani u MRSJS 39) koji direktno proizlaze iz dovođenja imovine u radno stanje;

(b) naknade stručnjaka koje direktor proizlaze iz dovođenja imovine u radno stanje; i

(c) troškovi testiranja ispravnosti rada imovine.

36. U primjere izdataka koji nisu sastavni dio troška nematerijalne imovine spadaju:

(a) troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove oglašavanja i promotivnih aktivnosti);

(b) troškovi poslovanja na novoj lokaciji ili s novom kategorijom korisnika određene usluge (uključujući troškove obuke osoblja); i

(c) administrativni i drugi opći režijski troškovi.

37. Priznavanje troškova u knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine prestaje onda kada se ista dovede u stanje neophodno da funkcionira na način koji je predvidjela uprava. Stoga se troškovi nastali tokom korištenja ili preraspoređivanja nematerijalne imovine ne uključuju u knjigovodstvenu vrijednost te imovine. Primjera radi, sljedeći troškovi se ne uključuju u knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine:

(a) troškovi koji nastanu prije nego što je stavljena u upotrebu imovina koja može da funkcionira na način koji je predvidjela uprava; i

(b) početni gubici iz poslovanja, kao što su gubici koji nastanu dok se stvara potražnja za proizvodima te imovine.

38. U vezi s razvojem nematerijalne imovine može doći do određenih aktivnosti koje nisu neophodne da bi se ta imovina dovela u stanje da može funkcionirati na način koji je predvidjela uprava. Te sporedne aktivnosti se mogu pojaviti prije ili tokom aktivnosti razvoja. S obzirom na to da sporedne aktivnosti nisu neophodne da bi se imovina dovela u stanje da može funkcionirati na način koji je predvidjela uprava, prihod i rashodi povezani s tim aktivnostima se odmah priznaju u suficit ili deficit i uključuju u odgovarajuće klase prihoda i rashoda.

39. Ako se plaćanje za nematerijalnu imovinu odgađa duže od normalnih kreditnih uslova, njen trošak je jednak cijeni za trenutno plaćanje. Razlika između tog iznosa i ukupnih plaćanja se priznaje kao rashod po osnovu kamate tokom perioda trajanja kredita, osim u slučaju da se kapitalizira u skladu s obračunavanjem kapitalizacije kakvo dopušta MRSJS 5 *Troškovi pozajmljivanja*.

Sticanje nematerijalne imovine u sklopu akvizicija (kombinacije u javnom sektoru)

39A. U skladu sa MRSJS 40, ako se nematerijalna imovina stekne u sklopu akvizicije, trošak te nematerijalne imovine je njena fer vrijednost na datum sticanja. Fer vrijednost nematerijalne imovine odražava očekivanja učesnika na tržištu na datum sticanja u pogledu vjerovatnoće da će očekivane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal sadržani u toj imovini pritjecati u subjekat. Drugim riječima, subjekat očekuje da će doći do priliva ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala, čak i ako su vrijeme ili iznos tog priliva neizvjesni. Prema tome, kod nematerijalne imovine stečene u sklopu sticanja, kriterij za priznavanje povezan s vjerovatnoćom iz tačke 28(a) se uvijek smatra ispunjenim. Ako je imovina stečena u sklopu akvizicije odvojiva ili proizlazi iz obavezujućih sporazuma (uključujući ugovorna ili druga zakonska prava), postoji dovoljno informacija da se fer vrijednost imovine pouzdano izmjeri. U skladu s tim, kod nematerijalne imovine stečene u sklopu akvizicije, kriterij za priznavanje povezan s pouzdanošću mjerenja iz tačke 28(b) se uvijek smatra ispunjenim.

39B. U skladu s ovim standardom i sa MRSJS 40, sticatelj na datum akvizicije priznaje, odvojeno od *goodwill*, nematerijalnu imovinu stečenog poslovnog subjekta, bez obzira na to da li je stečeni poslovni subjekat priznavao tu imovinu prije predmetne akvizicije. To znači da sticatelj kao imovinu priznaje, odvojeno od *goodwill*, tekući projekat istraživanja i razvoja stečenog poslovnog subjekta, ako taj projekt zadovoljava definiciju nematerijalne imovine. Tekući projekat istraživanja i

razvoja stečenog poslovnog subjekta zadovoljava definiciju nematerijalne imovine kada:

- (a) zadovoljava definiciju imovine; i kada
- (b) ga je moguće identificirati, odnosno kada je odvojiv ili proizlazi iz obavezujućih sporazuma (uključujući ugovorna ili druga zakonska prava).

Nematerijalna imovina stečena u sklopu akvizicije (kombinacije u javnom sektoru)

- 39C. Ako je nematerijalna imovina stečena u sklopu akvizicije odvojiva ili proizlazi iz obavezujućih sporazuma (uključujući ugovorna ili druga zakonska prava), postoji dovoljno informacija za pouzdano mjerenje njene fer vrijednosti. Kada, kod procjena koje se koriste za mjerenje fer vrijednosti nematerijalne imovine, postoji više mogućih ishoda različitih stepena vjerovatnoće, ta neizvjesnost ulazi u mjerenje fer vrijednosti dotične imovine.
- 39D. Nematerijalna imovina stečena u sklopu akvizicije može biti odvojiva, ali samo zajedno s povezanim obavezujućim sporazumom, imovinom ili obavezom koje je moguće identificirati. U takvim slučajevima, sticatelj priznaje nematerijalnu imovinu odvojeno od *goodwill*, ali zajedno s povezanom stavkom.
- 39E. Sticatelj može priznati grupu komplementarne nematerijalne imovine kao jedinstvenu imovinu, pod uslovom da pojedinačna imovina iz te grupe ima sličan korisni vijek upotrebe. Na primjer, izrazi „robna marka“ i „zaštićeno ime“ se često koriste kao sinonimi za zaštitne znakove i druge žigove. Međutim, riječ je općim marketinškim pojmovima koji se obično koriste za označavanje grupe komplementarne imovine kao što je robna oznaka (ili uslužni žig) i robnog naziva, formula, recepture i tehnološke ekspertize koji su povezani s istom.

Naknadni izdaci stečenih tekućih projekata istraživanja i razvoja

- 40. **Izdaci za istraživanje ili razvoj koji:**
 - (a) se odnose na tekući projekat istraživanja ili razvoja, stečen zasebno ili u sklopu akvizicije i priznat kao nematerijalna imovina, a koji
 - (b) su nastali nakon sticanja tog projekta**se računovodstveno obuhvataju se u skladu sa tačkama od 52. do 60.**
- 41. Primjena zahtjeva iz tačaka od 52. do 60. podrazumijeva da se naknadni izdaci za tekući projekat istraživanja ili razvoja, stečen zasebno ili u sklopu akvizicije i priznat kao nematerijalna imovina,
 - (a) priznaju kao rashod kada nastanu, ako se radi o izdacima za istraživanje,
 - (b) priznaju kao rashod kada nastanu, ako se radi o izdacima za razvoj koji ne ispunjavaju kriterije iz tačke 55. da budu priznati kao nematerijalna imovina, i
 - (c) dodaju se knjigovodstvenoj vrijednosti stečenog tekućeg projekta istraživanja ili razvoja, ako se radi o izdacima za razvoj koji ispunjavaju kriterije za priznavanje iz tačke 55.

Nematerijalna imovina stečena kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene

- 42. U nekim slučajevima, nematerijalna imovina se može steći kroz transakciju koja nije transakcija razmjene. Do toga može doći kada drugi subjekat javnog sektora kroz transakciju koja nije transakcija razmjene subjektu prenese nematerijalnu imovinu poput prava na slijetanje na aerodrom, licenci za rad radio ili televizijskih stanica, dozvola za uvoz ili uvoznih kvota, odnosno prava na pristup drugim ograničenim resursima. Pojedini građanin, na primjer dobitnik Nobelove nagrade, može pokloniti svoje lične radove kao što su autorska prava na publikacije, državnom arhivu (subjektu javnog sektora) kroz transakciju koja nije transakcija razmjene.
- 43. U takvim slučajevima, nabavna vrijednost dotične stavke je njena fer vrijednost na datum sticanja. Za potrebe ovog standarda, mjerenje pri priznavanju nematerijalne imovine stečene kroz transakciju koja nije transakcija razmjene po njenoj fer vrijednosti u skladu sa zahtjevima iz tačke 74. ne predstavlja revalorizaciju. Prema tome, zahtjevi u pogledu revalorizacije iz tačke 74. i napomene u vezi s istim iz tačaka od 75. do 86. se primjenjuju samo kada subjekat odluči da revalorizira neku

stavku nematerijalne imovine u narednim izvještajnim periodima.

Razmjene imovine

44. Jedna ili više stavki nematerijalne imovine se mogu dobiti u zamjenu za jednu ili više stavki nemonetarne imovine, odnosno za kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine. Razmatranja u nastavku teksta se odnose samo na razmjenu jedne stavke nemonetarne imovine za drugu, ali se primjenjuju i na sve razmjene opisane u prethodnoj rečenici. Nabavna vrijednost takve nematerijalne imovine se mjeri po fer vrijednosti osim kada ni fer vrijednost primljene ni fer vrijednost dane imovine nije moguće pouzdano izmjeriti. Stečena imovina se mjeri na taj način čak i onda kada subjekt ne može odmah prestati priznavati imovinu koju je dao. Ako se stečena imovina ne mjeri po fer vrijednosti, njena nabavna vrijednost se mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti imovine koja je dana.
45. U tački 28. (b) se navodi da je mogućnost da se trošak imovine pouzdano izmjeri uslov za priznavanje nematerijalne imovine. Fer vrijednost nematerijalne imovine za koju ne postoje uporedive tržišne transakcije se može pouzdano izmjeriti ako:
- (a) varijabilnost u rasponu razumnih mjerenja fer vrijednosti nije značajna za tu imovinu; ili ako se
 - (b) vjerovatnoće različitih procjena u tom rasponu mogu razumno procijeniti i koristiti pri procjenjivanju fer vrijednosti.

Ako subjekat može pouzdano utvrditi fer vrijednost ili primljene ili dane imovine, onda se za mjerenje nabavne vrijednosti koristi fer vrijednost dane imovine, osim kada je fer vrijednost primljene imovine očiglednija.

Interno stvoreni goodwill

46. **Interno stvoreni goodwill se ne priznaje kao imovina.**
47. U nekim slučajevima, izdaci nastaju da bi se stvorile buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal, ali to ne rezultira stvaranjem nematerijalne imovine koja ispunjava kriterije za priznavanje iz ovog standarda. Takvi izdaci se često opisuju kao izdaci koji doprinose interno stvorenom *goodwillu*. Interno stvoreni *goodwill* se ne priznaje kao imovina zato što on nije resurs koji se može identificirati (odnosno, nije niti odvojiv niti proizlazi iz obavezujućih sporazuma, uključujući ugovorna ili druga zakonska prava) pod kontrolom subjekta koji se može pouzdano izmjeriti po nabavnoj vrijednosti.
48. Razlike između tržišne vrijednosti subjekta i knjigovodstvene vrijednosti njegove neto imovine koja se može identificirati mogu u bilo kojem trenutku obuhvatiti niz faktora koji utiču na vrijednost subjekta. Međutim, takve razlike ne predstavljaju nabavnu vrijednost nematerijalne imovine pod kontrolom subjekta.

Interno stvorena nematerijalna imovina

49. Nekad je teško procijeniti ispunjava li interno stvorena nematerijalna imovina uslove za priznavanje zbog problema povezanih sa:
- (a) utvrđivanjem da li i kada postoji prepoznatljiva imovina koja će stvoriti očekivane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal; i
 - (b) pouzdanim utvrđivanjem nabavne vrijednosti imovine. U nekim slučajevima, trošak internog stvaranja nematerijalne imovine se ne može razlučiti od troška održavanja ili unapređenja interno stvorenog *goodwill*a, odnosno troška vođenja svakodnevnih poslovnih aktivnosti subjekta.
- U skladu s tim, pored ispunjavanja općih zahtjeva u pogledu priznavanja i početnog mjerenja nematerijalne imovine, subjekat je dužan primjenjivati i zahtjeve i uputstva iz tačaka od 50. do 65. na svu interno stvorenu nematerijalnu imovinu.
50. Da bi procijenio ispunjava li interno stvorena nematerijalna imovina kriterije za priznavanje, subjekat razdvaja stvaranje imovine na:
- (a) fazu istraživanja; i
 - (b) fazu razvoja.

Iako su pojmovi „istraživanje“ i „razvoj“ definirani, pojmovi „faza istraživanja“ i „faza razvoja“ za potrebe ovog standarda imaju šire značenje.

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

Faza istraživanja

52. **Nematerijalna imovina koja proizlazi iz istraživanja (ili iz faze istraživanja internog projekta) se ne priznaje. Izdaci za istraživanje (ili za fazu istraživanja internog projekta) se priznaju kao rashod onda kada nastanu.**
53. Tokom faze istraživanja internog projekta, subjekat ne može pokazati da postoji nematerijalna imovina koja će stvarati izgledne buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal. Iz tog razloga, ti izdaci se priznaju kao rashod onda kada nastanu.
54. Primjeri istraživačkih aktivnosti su:
- (a) aktivnosti koje za cilj imaju sticanje novih znanja;
 - (b) pronalaženje, ocjenjivanje i konačni odabir primjena rezultata istraživanja i drugih znanja;
 - (c) pronalaženje alternativnih rješenja za materijale, uređaje, proizvode, procese, sisteme ili usluge; i
 - (d) osmišljavanje, dizajniranje, ocjenjivanje i konačni odabir mogućih alternativnih rješenja za nove ili poboljšane materijale, uređaje, proizvode, procese, sisteme ili usluge.

Faza razvoja

55. **Nematerijalna imovina koja proizlazi iz razvoja (ili iz faze razvoja internog projekta) se priznaje onda i samo onda kada subjekat može pokazati sve naredne zahtjeve:**
- (a) **tehničku izvodljivost dovršenja te nematerijalne imovine tako da bude raspoloživa za korištenje ili prodaju;**
 - (b) **svoju namjeru da dovrši tu nematerijalnu imovinu i da istu koristi ili proda;**
 - (c) **svoju sposobnost da koristi ili proda tu nematerijalnu imovinu;**
 - (d) **način na koji će ta nematerijalna imovina stvarati izgledne buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal. Između ostalog, subjekat može pokazati postojanje tržišta za proizvode te nematerijalne imovine, odnosno tu samu nematerijalnu imovinu ili, ako će se koristiti interno, njenu korisnost;**
 - (e) **raspoloživost odgovarajućih tehničkih, finansijskih i drugih resursa za dovršenje razvoja i za korištenje ili prodaju dotične nematerijalne imovine; i**
 - (f) **svoju sposobnost da pouzdano izmjeri izdatke koji se mogu pripisati toj nematerijalnoj imovini tokom njenog razvijanja.**
56. U fazi razvoja internog projekta, subjekat u nekim slučajevima može identificirati nematerijalnu imovinu i pokazati da će ona stvoriti izgledne buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal. Razlog je to što je faza razvoja projekta znatno naprednija od faze istraživanja.
57. Primjeri aktivnosti razvoja su:
- (a) dizajniranje, izrada i testiranje prototipova i modela prije proizvodnje ili upotrebe;
 - (b) dizajniranje alata, šablona, kalupa i matrica koje podrazumijeva korištenje novih tehnologija;
 - (c) dizajniranje, izrada i rad probnih postrojenja takvih dimenzija da ih nije ekonomski izvodljivo koristiti za komercijalnu proizvodnju ili pružanje usluga;
 - (d) dizajniranje, izrada i testiranje odabranog alternativnog rješenja za nove ili poboljšane materijale, uređaje, proizvode, procese, sisteme ili usluge; i
 - (e) troškovi web stranica i troškovi izrade softvera.
58. Da bi pokazao način na koji će nematerijalna imovina stvoriti izgledne buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal,

subjekat buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal koje će ostvariti od dotične imovine procjenjuje služeći se principima iz MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* ili MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac*, koji su primjereniji. Ako dotična imovina stvara ekonomske koristi ili uslužni potencijal isključivo u kombinaciji s drugom imovinom, subjekat primjenjuje koncept jedinica koje stvaraju novac iz MRSJS 26.

59. Raspoloživost resursa za dovršenje, korištenje i ostvarivanje koristi od nematerijalne imovine se može pokazati, na primjer, pomoću poslovnog plana u kojem se prikazuju tehnički, financijski i ostali potrebni resursi i sposobnost subjekta da osigura te resurse. U nekim slučajevima, subjekat pokazuje raspoloživost eksternog financiranja pribavljanjem naznaka zajmodavca ili financijera da je spreman financirati dati plan.
60. Sistemi računanja troškova subjekta često mogu pouzdano izmjeriti trošak internog stvaranja nematerijalne imovine, kao što su plaće i drugi izdaci koji nastaju pri zaštiti logotipa, autorskih prava ili licenci, odnosno razvoju računarskog softvera.
61. **Interno stvorene robne marke, impresumi, izdavački naslovi, popisi korisnika određene usluge i stavke sličnog sadržaja se ne priznaju kao nematerijalna imovina.**
62. Izdaci za interno stvorene robne marke, impresume, izdavačke naslove, popise korisnika određene usluge i stavke sličnog sadržaja se ne mogu odvojiti od troška razvoja poslovanja subjekta u cjelini. Iz tog razloga, dotične stavke se ne priznaju kao nematerijalna imovina.

Trošak interno stvorene nematerijalne imovine

63. Trošak interno stvorene nematerijalne imovine za potrebe tačke 31. je zbir izdataka nastalih od datuma kada je nematerijalna imovina prvi put zadovoljila kriterije za priznavanje iz tačaka 28, 29. i 55. Tačka 70. zabranjuje ponovno uvrštavanje izdataka koji su prethodno priznati kao rashod.
64. Trošak interno stvorene nematerijalne imovine obuhvata sve troškove koji se mogu direktno pripisati potrebama stvaranja, proizvodnje i pripreme imovine za funkcioniranje na način na koji je predvidjela uprava. U primjere troškova koji se mogu direktno pripisati spadaju:
- (a) troškovi materijala i usluga korištenih ili potrošenih pri stvaranju nematerijalne imovine;
 - (b) troškovi primanja zaposlenih (kako su definirana u MRSJS 39) koji proizlaze iz stvaranja nematerijalne imovine;
 - (c) naknade za registraciju zakonskog prava; i
 - (d) amortizacija patenata i licenci koji se koriste za stvaranje nematerijalne imovine.
- MRSJS 5 uređuje kriterije za priznavanje kamate kao elementa troška imovine koja zadovoljava uslove da se smatra imovinom.
65. Sljedeće stavke nisu dijelovi troška interno stvorene nematerijalne imovine:
- (a) prodajni, administrativni i drugi opći režijski troškovi, osim u slučaju kada se ti troškovi mogu direktno pripisati pripremi imovine za upotrebu;
 - (b) utvrđene neefikasnosti i početni proizvodni gubici nastali prije nego što imovina dostigne planirani učinak; i
 - (c) trošak osposobljavanja osoblja za rukovanje imovinom.

Priznavanje rashoda

66. **Izdaci za nematerijalnu stavku se priznaju kao rashod u trenutku kada nastanu, osim:**
- (a) **kada su dio troška nematerijalne imovine koja ispunjava kriterije za priznavanje (vidjeti tačke od 26. do 65.); ili**
 - (b) **kada je stavka stečena u sklopu akvizicije i ne može se priznati kao nematerijalna imovina. U tom slučaju, ona čini dio iznosa priznatog kao goodwill na datum sticanja (vidjeti MRSJS 40).**
67. U nekim slučajevima, izdaci nastaju da bi subjekat ostvario buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal, ali se pri tome ne stiče niti stvara neka nematerijalna ili druga imovina koja bi se mogla priznati. U slučaju nabavke dobara, subjekat takve

izdatke priznaje kao rashod kada ima pravo pristupa tim dobrima. U slučaju nabavke usluga, subjekat izdatke priznaje kao rashod onda kada primi te usluge. Na primjer, izdaci za istraživanje se priznaju kao rashod onda kada nastanu (vidjeti tačku 52.), osim kada su stečeni u sklopu akvizicije. U druge primjere izdataka koji se priznaju kao rashod onda kada nastanu spadaju:

- (a) izdaci za aktivnosti pokretanja poslovanja (tj. troškovi start-upa), osim kada su uključeni u trošak neke stavke nekretnina, postrojenja i opreme u skladu sa MRSJS 17. Troškovi pokretanja poslovanja mogu se sastojati od troškova osnivanja, kao što su pravni i administrativni troškovi nastali prilikom osnivanja pravnog subjekta, izdataka za otvaranje novog objekta ili poslova (tj. troškova prije otvaranja) ili izdataka za pokretanje novih poslovnih aktivnosti, odnosno lansiranje novih proizvoda ili procesa (tj. predoperativnih troškova);
- (b) izdaci za aktivnosti stručnog usavršavanja;
- (c) izdaci za aktivnosti oglašavanja i promocije (uključujući kataloge za naručivanje putem pošte i informativne letke); i
- (d) izdaci za premještanje na drugu lokaciju ili reorganizaciju dijela ili cijelog subjekta.

68. Subjekt ima pravo pristupa dobrima onda kada ista posjeduje. Slično tome, on ima pravo pristupa dobrima onda kada ih dobavljač proizvede u skladu s uslovima ugovora o nabavci, a subjekat može zahtijevati njihovu isporuku u zamjenu za plaćanje. Usluge su primljene onda kad ih dobavljač pruži subjektu u skladu s ugovorom o pružanju usluga, a ne onda kada ih subjekat iskoristi da pruži neku drugu uslugu, kao recimo da dostavi informacije o usluzi korisnicima te usluge.
69. Tačka 66. ne sprječava subjekat da prizna avansno plaćanje kao imovinu ako je plaćanje za dobra izvršeno prije nego što je subjekat stekao pravo pristupa tim dobrima. Slično tome, tačka 66. ne sprječava subjekat da prizna avansno plaćanje kao imovinu ako je plaćanje usluga izvršeno prije nego što je subjekat primio iste.

Ranije nastali rashodi koji se ne priznaju kao imovina

70. **Izdaci za nematerijalnu stavku koji su ranije priznati kao rashod u skladu s ovim standardom se ne priznaju kao dio troška nematerijalne imovine na neki kasniji datum.**

Naknadna mjerenja

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

Model troška

73. **Nakon početnog priznavanja, nematerijalna imovina se treba voditi po svojoj nabavnoj vrijednosti umanjenoj za svaku akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.**

Model revalorizacije

74. **Nakon početnog priznavanja, nematerijalna imovina se treba voditi po revaloriziranoj vrijednosti, koja predstavlja njenu fer vrijednost na datum revalorizacije umanjen za svaku naknadnu akumuliranu amortizaciju i sve naknadne akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Za potrebe revalorizacije u skladu s ovim standardom, fer vrijednost se utvrđuje u odnosu na aktivno tržište. Revalorizacija se vrši onoliko redovno koliko je potrebno da se na datum izvještavanja knjigovodstvena vrijednost imovine ne razlikuje značajno od njene fer vrijednosti.**
75. Model revalorizacije ne dopušta:
- (a) revalorizaciju nematerijalne imovine koja nije prethodno priznata kao imovina; niti

(b) početno priznavanje nematerijalne imovine po iznosima koji su različiti od nabavne vrijednosti.

76. Model revalorizacije se primjenjuje nakon što se imovina početno prizna po nabavnoj vrijednosti. Međutim, ako je samo dio nabavne vrijednosti nematerijalne imovine priznat kao imovina zato što ta imovina nije ispunjavala kriterije za priznavanje do određenog dijela procesa (vidjeti tačku 63.), model revalorizacije se smije primijeniti na cijelu dotičnu imovinu. Pored toga, model revalorizacije se može primijeniti i na nematerijalnu imovinu koja je stečena kroz transakciju koja nije transakcija razmjene (vidjeti tačke 42. i 43.).
77. Iako je moguće, postojanje aktivnog tržišta za nematerijalnu imovinu nije uobičajeno. Na primjer, u nekim jurisdikcijama može postojati aktivno tržište za slobodno prenosive homogene klase dozvola ili proizvodnih kvota koje je subjekat stekao od drugog subjekta. Međutim, aktivno tržište ne može postojati za robne marke, novinske impresume, prava na izdavanje muzičkih i filmskih djela, patente ili zaštitne znakove jer je svaka takva stavka imovine jedinstvena. Pored toga, iako se nematerijalna imovina kupuje i prodaje, o ugovorima pregovaraju pojedinačni kupci i prodavači, a transakcije su relativno rijetke. Iz navedenih razloga, cijena plaćena za određenu imovinu ne može služiti kao dovoljan dokaz fer vrijednosti neke druge imovine. Osim toga, cijene često nisu dostupne javnosti.
78. Učestalost vršenja revalorizacije zavisi od promjenjivosti fer vrijednosti nematerijalne imovine koja je predmet revalorizacije. Ako se fer vrijednost revalorizirane imovine značajno razlikuje od njene knjigovodstvene vrijednosti, neophodna je daljnja revalorizacija. Kod neke nematerijalne imovine može doći do značajnih i promjenjivih kretanja fer vrijednosti, što zahtijeva godišnju revalorizaciju. Tako često vršenje revalorizacije nije neophodno za nematerijalnu imovinu čija kretanja fer vrijednosti nisu značajna.
79. Kada se nematerijalna imovina revalorizira, njena knjigovodstvena vrijednost se usklađuje prema revaloriziranoj vrijednosti. Na datum revalorizacije, imovina se tretira na jedan od sljedećih načina:
- (a) bruto knjigovodstvena vrijednost se usklađuje na način koji je dosljedan revalorizaciji knjigovodstvene vrijednosti imovine. Na primjer, bruto knjigovodstvena vrijednost se može prepraviti pozivanjem na vidljive tržišne podatke ili srazmjerno promjeni knjigovodstvene vrijednosti. Akumulirana amortizacija na datum revalorizacije se usklađuje tako da bude jednaka razlici između bruto knjigovodstvene vrijednosti i knjigovodstvene vrijednosti imovine nakon uzimanja u obzir akumuliranih gubitaka od umanjenja vrijednosti; ili
 - (b) akumulirana amortizacija se isključuje iz bruto knjigovodstvene vrijednosti imovine.
- Iznos usklađenja akumulirane amortizacije čini dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrijednosti koji se iskazuje u skladu sa tačkama 84. i 85.
80. **Ako se nematerijalna imovina iz neke klase revalorizirane nematerijalne imovine ne može revalorizirati zato što za istu ne postoji aktivno tržište, ta imovina se iskazuje po svojoj nabavnoj vrijednosti umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i gubitke po osnovu umanjenja vrijednosti.**
81. **Ako se fer vrijednost revalorizirane nematerijalne imovine više ne može mjeriti pozivanjem na aktivno tržište, kao knjigovodstvena vrijednost se uzima njena revalorizirana vrijednost na datum kad je izvršena posljednja revalorizacija pozivanjem na aktivno tržište, umanjena za svaku naknadnu akumuliranu amortizaciju i sve naknadne akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.**
82. Činjenica da za revaloriziranu nematerijalnu imovinu više ne postoji aktivno tržište može ukazivati na mogućnost da je njena vrijednost umanjena i potrebu da se testira na umanjenje vrijednosti u skladu sa MRSJS 21 ili MRSJS 26, koji je primjeren.
83. Ako se fer vrijednost imovine može utvrditi pozivanjem na aktivno tržište na neki kasniji datum mjerenja, model revalorizacije se primjenjuje od tog datuma.
84. **Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje se priznaje direktno u revalorizacijskom suficitu. Međutim, to povećanje se priznaje u suficitu ili deficitu u onoj mjeri u kojoj poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine koje je prethodno priznato u suficitu ili deficit.**
85. **Ako se knjigovodstvena vrijednost nematerijalne imovine smanji kao rezultat revalorizacije, to smanjenje se priznaje u suficitu ili deficitu. Međutim, to smanjenje se priznaje direktno u neto imovini/kapitalu do iznosa svakog salda**

potraživanja u revalorizacijskom suficitu za tu imovinu. Smanjenje priznato direktno u neto imovini/kapitalu smanjuje iznos koji je akumuliran u neto imovini/kapitalu u okviru konta revalorizacijskog suficita.

86. Kumulativni revalorizacijski višak uvršten u neto imovinu/kapital se može direktno prenijeti u akumulirane suficite ili deficite kada se višak realizira. Cijeli višak se može realizirati pri povlačenju iz upotrebe ili otuđenju imovine. Međutim, neki višak se može realizirati dok subjekat koristi imovinu. U takvom slučaju, iznos realiziranog suficita predstavlja razliku između amortizacije obračunate na osnovu revalorizirane knjigovodstvene vrijednosti imovine i amortizacije koja bi se priznala na osnovu historijskog troška imovine. Prenošnje iz revalorizacijskog suficita u akumulirane suficite ili deficite se ne vrši kroz suficit ili deficit.

Korisni vijek upotrebe

87. **Subjektat treba procijeniti da li je korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine određen ili neodređen i, ako je određen, dužinu ili broj proizvodnih ili sličnih jedinica koje čine taj korisni vijek upotrebe. Subjektat treba smatrati da je korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine neodređen ako, na osnovu analize svih relevantnih faktora, ne postoji predvidivo ograničenje perioda tokom kojeg se očekuje da ta imovina stvara neto novčane prilive subjektu, odnosno da mu donosi uslužni potencijal.**
88. Računovodstveno praćenje nematerijalne imovine se zasniva na njenom korisnom vijeku upotrebe. Nematerijalna imovina određenog korisnog vijeka upotrebe se amortizira (vidjeti tačke od 96. do 105.), dok se nematerijalna imovina neodređenog korisnog vijeka upotrebe ne amortizira (vidjeti tačke od 106. do 109.). Pokazni primjeri koji prate ovaj standard prikazuju utvrđivanje korisnog vijeka upotrebe za različitu nematerijalnu imovinu i naknadno obračunavanje te imovine na osnovu utvrđenog korisnog vijeka upotrebe.
89. Pri utvrđivanju korisnog vijeka upotrebe nematerijalne imovine u obzir se uzimaju mnogi faktori, uključujući:
- (a) očekivanu namjenu te imovine u subjektu i da li bi drugi upravni tim mogao efikasno upravljati tom imovinom;
 - (b) tipične životne cikluse proizvoda za tu imovinu i javne informacije o procjenama korisnog vijeka upotrebe slične imovine koja se koristi na sličan način;
 - (c) tehničku, tehnološku, komercijalnu ili druge vrste zastarijevanja;
 - (d) stabilnost privredne grane u kojoj se imovina koristi i promjene u tržišnoj potražnji za proizvodima ili uslugama dobivenim od te imovine;
 - (e) očekivane poteze konkurenata ili potencijalnih konkurenata;
 - (f) nivo izdataka za održavanje koji su potrebni da bi se ostvarile očekivane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal od imovine, kao i sposobnost i namjera subjekta da dostigne takav nivo;
 - (g) period kontrole nad imovinom i zakonska ili slična ograničenja u pogledu korištenje iste, kao što je datum isteka povezanih najмова; i
 - (h) da li korisni vijek upotrebe te imovine zavisi od korisnog vijeka druge imovine subjekta.
90. Pojam „neodređen“ ne znači isto što i „neograničen“. Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine odražava samo onaj nivo budućih izdataka za održavanje koji je neophodan da se održi standard učinka imovine procijenjen u vrijeme ocjenjivanja njenog korisnog vijeka upotrebe, kao i sposobnost i namjera subjekta da dostigne takav nivo. Zaključak da je korisni vijek nematerijalne imovine neodređen ne bi trebao zavisiti od toga u kojoj mjeri iznos planiranih budućih izdataka premašuje iznos koji je neophodan za održavanje odgovarajućeg standarda učinka dotične imovine.
91. S obzirom na historiju sve bržih tehnoloških promjena, računarski softver i brojne druge vrste nematerijalne imovine su podložni tehnološkom zastarijevanju. Prema tome, njihov korisni vijek upotrebe će često biti kratak. Očekivana buduća smanjenja prodajne cijene stavke koja je proizvedena korištenjem nematerijalne imovine može ukazivati na očekivanje tehnološkog ili komercijalnog zastarijevanja te imovine koje bi, opet, moglo da odrazi smanjenje budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala sadržanih u toj imovini.

92. Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine može biti izuzetno dug ili čak neograničen. Neizvjesnost opravdava oprezno procjenjivanje korisnog vijeka upotrebe nematerijalne imovine, ali ne opravdava izbor nerealno kratkog korisnog vijeka.

93. **Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine koji proizlazi iz obavezujućih sporazuma (uključujući ugovorna ili druga zakonska prava) ne smije biti duži od perioda važenja tog obavezujućeg sporazuma (uključujući ugovorna ili druga zakonska prava), ali može biti kraći, u zavisnosti od perioda tokom kojeg subjekat očekuje da će koristiti tu imovinu. Ako se obavezujući sporazumi (uključujući ugovorna ili druga zakonska prava) prenose na ograničen rok koji se može obnoviti, korisni vijek nematerijalne imovine uključuje i taj obnovljeni period ili periode, i to samo onda kada postoje dokazi koji potkrepljuju to obnavljanje kod subjekta bez značajnog troška.**

93A. **Korisni vijek upotrebe:**

(a) **licence ili sličnog prava koje je jedno kombinirano poslovanje ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju i koje je priznao subjekat nastao iz te amalgamacije, ili**

(b) **ponovo stečenog prava priznatog kao nematerijalna imovina u sklopu akvizicije**

je preostali period važenja obavezujućeg sporazuma (uključujući ugovorna ili druga zakonska prava) kojim je pravo dodijeljeno i ne uključuje mogućnost perioda obnavljanja.

94. Na korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine mogu utjecati ekonomski, politički, društveni i zakonski faktori. Ekonomski, politički ili društveni faktori određuju period tokom kojeg će subjekat ostvarivati buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal. Zakonski faktori mogu ograničiti period tokom kojeg subjekat kontrolira pristup tim ekonomskim koristima ili uslužnom potencijalu. Korisni vijek upotrebe je kraći od dvaju perioda koje određuju ti faktori.

95. Postojanje sljedećih faktora, između ostalih, ukazuje na to da bi subjekat mogao obnoviti obavezujuće sporazume (uključujući ugovorna ili druga zakonska prava) bez značajnog troška:

(a) postoje dokazi, po mogućnosti zasnovani na iskustvu, da će se obavezujući sporazumi (uključujući ugovorna ili druga zakonska prava) obnoviti. Ako obnavljanje zavisi od saglasnosti treće strane, to podrazumijeva dokaze da će treća strana dati svoju saglasnost;

(b) postoje dokazi da će svi uslovi neophodni za ostvarivanje obnavljanja biti ispunjeni; i

(c) trošak obnavljanja za subjekt nije značajan u poređenju s budućim ekonomskim koristima ili uslužnim potencijalom čiji priliv subjekat očekuje od obnavljanja.

Ako je trošak obnavljanja značajan u poređenju s budućim ekonomskim koristima ili uslužnim potencijalom čiji priliv subjekat očekuje od obnavljanja, onda trošak „obnavljanja“, u suštini, predstavlja trošak sticanja nove nematerijalne imovine na datum obnavljanja.

Nematerijalna imovina s određenim korisnim vijekom upotrebe

Period i metode amortizacije

96. **Amortizacijski iznos nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom upotrebe se sistematski raspoređuje tokom njenog korisnog vijeka. Amortizacija počinje kada je imovina raspoloživa za upotrebu, tj. kada se nalazi na lokaciji i u stanju neophodnom da bi mogla funkcionirati na način koji je predvidjela uprava. Amortizacija prestaje na datum kada se ta imovina prestane priznavati. Metoda amortizacije koja će biti primjenjena treba odražavati dinamiku po kojoj se očekuje da će subjekat trošiti buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal te imovine. Ako tu dinamiku nije moguće pouzdano utvrditi, primjenjuje se linearna metoda. Obračunata amortizacija svakog perioda se priznaje u suficit ili deficit, osim kada ovaj ili neki drugi standard dopušta ili nalaže da se taj iznos uključi u knjigovodstvenu vrijednost neke druge imovine.**

97. Različite metode amortizacije se mogu primjenjivati za sistematsko raspoređivanje amortizacijskog iznosa imovine tokom njenog korisnog vijeka upotrebe. U te metode spadaju linearna metoda, degresivna metoda i metoda amortizacije po jedinici proizvoda. Odabir metode koja će biti primijenjena se vrši na osnovu očekivane dinamike trošenja očekivanih budućih koristi ili uslužnog potencijala sadržanih u imovini i ona se primjenjuje dosljedno iz perioda u period, osim u slučaju promjene u

očekivanoj dinamici trošenja tih budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala.

- 97A. Postoji oboriva pretpostavka da nije prikladna metoda amortizacije koja se zasniva na prihodu ostvarenom od aktivnosti koja podrazumijeva korištenje nematerijalne imovine. Prihod ostvaren od aktivnosti koja podrazumijeva korištenje nematerijalne imovine u pravilu odražava faktore koji nisu direktno povezani s trošenjem ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala sadržanih u toj nematerijalnoj imovini. Na primjer, na prihod utječu druge ulazne vrijednosti i procesi, prodajne aktivnosti i promjene prodanih količina i prodajnih cijena. Na cjenovnu komponentu prihoda može utjecati inflacija, što nema nikakvog utjecaja na način na koji se imovina troši. Ta pretpostavka se može prevazići samo u ograničenim okolnostima:
- (a) u kojima se nematerijalna imovina izražava kao mjera prihoda, kao što je opisano u tački 97C., odnosno
 - (b) kada se može pokazati da su prihod i trošenje ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala nematerijalne imovine usko povezani.
- 97B. Pri odabiru odgovarajuće metode amortizacije u skladu sa tačkom 97., subjekat može utvrditi dominantni ograničavajući faktor koji je svojstven posmatranoj nematerijalnoj imovini. Na primjer, ugovor kojim se uređuju prava subjekta na korištenje nematerijalne imovine može odrediti korištenje te nematerijalne imovine kao unaprijed određeni broj godina (tj. rok), kao broj proizvedenih jedinica ili kao fiksni ukupni iznos prihoda koji će se stvoriti. Prepoznavanje takvog dominantnog ograničavajućeg faktora može poslužiti kao polazna tačka za određivanje odgovarajuće osnove za amortizaciju, ali se može primijeniti i druga osnova ako ista približnije odražava očekivanu dinamiku trošenja ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala.
- 97C. U okolnostima u kojima dominantni ograničavajući faktor koji je svojstven nekoj nematerijalnoj imovini predstavlja ostvarivanje praga prihoda, prihod koji će se stvoriti može biti odgovarajuća osnova za amortizaciju. Na primjer, pravo na upravljanje cestom na kojoj se naplaćuje putarina se može zasnivati na fiksnom iznosu ukupnog prihoda koji će se stvoriti od kumulativnih naplaćenih putarina (primjera radi, ugovorom može biti dozvoljeno da se takvom cestom upravlja dok kumulativni iznos ostvaren od putarina ne dostigne 100 miliona novčanih jedinica). U slučaju da je prihod utvrđen kao dominantni ograničavajući faktor u ugovoru o korištenju nematerijalne imovine, prihod koji će se stvoriti može predstavljati odgovarajuću osnovu za amortizaciju posmatrane nematerijalne imovine, pod uslovom da se u ugovoru precizira fiksni ukupni iznos prihoda koji se treba stvoriti i na osnovu kojeg će se utvrditi amortizacija.
98. Amortizacija se obično priznaje u suficit ili deficit. Međutim, ponekad se buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal sadržani u imovini uključuju pri stvaranju druge imovine. U takvom slučaju, iznos amortizacije čini dio troška te druge imovine i uključuje se u njenu knjigovodstvenu vrijednost. Na primjer, amortizacija nematerijalne imovine koja se koristi u proizvodnom procesu uključuje se u knjigovodstvenu vrijednost zaliha (vidjeti MRSJS 12).

Rezidualna vrijednost

99. **Pretpostavlja se da je rezidualna vrijednost nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom upotrebe nula, osim kada:**
- (a) **postoji obaveza treće strane da kupi tu imovinu na kraju njenog korisnog vijeka upotrebe; ili**
 - (b) **postoji aktivno tržište za imovinu, a**
 - (i) **rezidualna vrijednost se može utvrditi pozivanjem na to tržište; i**
 - (ii) **izvjesno je da će takvo tržište postojati na kraju korisnog vijeka upotrebe imovine.**
100. Amortizacijski iznos imovine s određenim korisnim vijekom upotrebe se utvrđuje nakon oduzimanja njene rezidualne vrijednosti. Rezidualna vrijednost koja nije jednaka nuli podrazumijeva da subjekat očekuje da će otuđiti nematerijalnu imovinu prije kraja njenog ekonomskog vijeka.
101. Procjena rezidualne vrijednosti imovine se zasniva na iznosu koji se može nadoknaditi od otuđenja primjenom cijena koje na datum procjene prevladavaju za prodaju slične imovine koja je dosegla kraj svog korisnog vijeka upotrebe i koja je korištena po uslovima koji su slični uslovima pod kojima će se koristiti i posmatrana imovina. Rezidualna vrijednost se preispituje najmanje na svaki datum izvještavanja. Promjena rezidualne vrijednosti imovine se računovodstveno obuhvata kao promjena računovodstvenih procjena u skladu s MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.

102. Rezidualna vrijednost nematerijalne imovine se može povećati na vrijednost koja je jednaka ili veća od njene knjigovodstvene vrijednosti. Ako se to dogodi, iznos amortizacije imovine će biti nula, osim ako i sve dok se njena rezidualna vrijednost naknadno ne smanji do iznosa koji je niži od knjigovodstvene vrijednosti imovine.

Preispitivanje perioda i metode amortizacije

103. **Period amortizacije i metoda amortizacije nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom upotrebe se preispituju najmanje na svaki datum izvještavanja. Ako se očekivani korisni vijek upotrebe imovine razlikuje od prethodnih procjena, period amortizacije se treba promijeniti u skladu s tim. Ako je došlo do promjene očekivane dinamike trošenja budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala sadržanih u imovini, metoda amortizacije se treba promijeniti da bi se odrazila ta promjena dinamike. Takve promjene se računovodstveno obuhvataju kao promjene računovodstvenih procjena u skladu s MRSJS 3.**
104. Tokom korisnog vijeka nematerijalne imovine, može postati očigledno da je procjena njenog korisnog vijeka neodgovarajuća. Na primjer, priznavanje gubitka od umanjenja vrijednosti može ukazivati na potrebu da se period amortizacije promijeni.
105. Vremenom može doći do promjene očekivane dinamike prilivanja u subjekat budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od nematerijalne imovine. Na primjer, može postati očigledno da je degresivna metoda prikladnija od linearne metode amortizacije. Drugi primjer je ako se korištenje prava u vidu licence odgodi sve dok se ne provedu druge komponente strateškog plana subjekta. U tom slučaju, ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji proizlaze iz imovine će biti ostvareni tek u kasnijim periodima.

Nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom upotrebe

106. **Nematerijalna imovina s neodređenim korisnim vijekom upotrebe se ne amortizira.**
107. U skladu sa MRSJS 21 i MRSJS 26, subjekat je nematerijalnu imovinu s neodređenim korisnim vijekom upotrebe koja još nije raspoloživa za korištenje dužan testirati na umanjenje vrijednosti tako što će uporediti uslužnu vrijednost ili nadoknadivi iznos, šta je primjereno, sa knjigovodstvenom vrijednošću te imovine
- (a) svake godine, i
 - (b) kad god postoje naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti nematerijalne imovine.

Preispitivanje procjene korisnog vijeka upotrebe

108. **Korisni vijek upotrebe nematerijalne imovine koja se ne amortizira se preispituje sa svakim datumom izvještavanja da bi se utvrdilo da li događaji i okolnosti još uvijek podržavaju procjenu da je korisni vijek imovine neodređen. Ako to nije slučaj, promjena procjene korisnog vijeka upotrebe iz neodređenog u određeni se računovodstveno obuhvata kao promjena računovodstvene procjene u skladu sa MRSJS 3.**
109. U skladu sa MRSJS 21 ili MRSJS 26, koji je primjeren, ako se korisni vijek nematerijalne imovine ponovnom procjenom promijeni iz neodređenog u određeni, to ukazuje na mogućnost da je došlo do umanjenja njene vrijednosti. Kao rezultat, subjekat je dužan testirati tu imovinu na umanjenje vrijednosti upoređivanjem njene nadoknadive uslužne vrijednosti ili njenog nadoknadivog iznosa, utvrđenih u skladu sa MRSJS- 21 ili MRSJS 26, koji je primjeren, s njenom knjigovodstvenom vrijednošću, te priznati kao gubitak od umanjenja vrijednosti svaki iznos za koji knjigovodstvena vrijednost imovine premašuje njenu nadoknadivu uslužnu vrijednost, odnosno njen nadoknadivi iznos, šta je primjereno.

Nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti – gubici od umanjenja vrijednosti

110. Da bi utvrdio da li je došlo do umanjenja vrijednosti nematerijalne imovine, subjekat primjenjuje MRSJS 21 ili MRSJS 26, koji je primjeren. Ti standardi pojašnjavaju kada i kako subjekat preispituje knjigovodstvenu vrijednosti svoje imovine, kako utvrđuje njenu nadoknadivu uslužnu vrijednost ili nadoknadivi iznos, šta je primjereno, kao i kada priznae ili stornira gubitak od umanjenja vrijednosti.

Povlačenje iz upotrebe i otuđenje

111. **Nematerijalna imovina se prestaje priznavati:**
- (a) **po otuđenju (uključujući otuđenje kroz transakciju koja nije transakcija razmjene); ili**
 - (b) **kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal od njenog korištenja ili otuđenja.**
112. **Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine se određuje kao razlika između neto prihoda od otuđenja, ako ih ima, i knjigovodstvene vrijednosti imovine. Isti se priznaje u suficit ili deficit onda kada se imovina prestane priznavati (osim kada MRSJS 43 nalaže drugačije u slučaju prodaje i povratnog najma).**
113. Nematerijalna imovina se može otuđiti na više načina (na primjer, prodajom, zaključenjem ugovora o financijskom najmu ili kroz transakciju koja nije transakcija razmjene). Pri utvrđivanju datuma otuđenja takve imovine, subjekat koristi kriterije iz MRSJS 9 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene* za priznavanje prihoda od prodaje roba. MRSJS 43 se primjenjuje u odnosu na otuđenje kroz prodaju i povratni najam.
114. Ako subjekt, u skladu s principom priznavanja iz tačke 28., u knjigovodstvenu vrijednost imovine prizna trošak zamjene nekog dijela nematerijalne imovine, onda treba prestati s priznavanjem knjigovodstvene vrijednosti zamijenjenog dijela. Kada za subjekat nije praktično izvodljivo da utvrdi knjigovodstvenu vrijednost zamijenjenog dijela, on smije koristiti trošak zamjene kao naznak troška nabavke zamijenjenog dijela u vrijeme kad je stečen ili interno stvoren.
- 114A. U slučaju
- (a) licence ili sličnog prava koje je jedno kombinirano poslovanje ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju i koje je priznao subjekat nastao iz te amalgamacije, ili
 - (b) ponovno stečenog prava priznatog kao nematerijalna imovina u sklopu akvizicije,
- ako se to pravo naknadno ponovo dodijeli (proda) trećoj strani, za utvrđivanje dobitka ili gubitka kod ponovnog davanja se koristi pripadajuća knjigovodstvena vrijednost, ako postoji.
115. Iznos naknade koja se treba primiti pri otuđenju nematerijalne imovine se početno priznaje po fer vrijednosti. Ako se plaćanje za datu nematerijalnu imovinu odgodi, primljena naknada se početno priznaje kao jednaka cijeni za jednokratno plaćanje. Razlika između nominalne vrijednosti naknade i cijene za jednokratno plaćanje se priznaje kao prihod od kamata u skladu sa MRSJS 9, odražavajući efektivni prinos od potraživanja.
116. Amortizacija nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom upotrebe ne prestaje kad se ta nematerijalna imovina prestane koristiti, osim u slučaju da je imovina potpuno amortizirana.

Objavljivanje

Općenito

117. **Subjekt je dužan objaviti sljedeće za svaku klasu nematerijalne imovine, pri tome praveći razliku između interno stvorene i druge nematerijalne imovine:**
- (a) **da li je korisni vijek upotrebe imovine neodređen ili određen i, ako je određen, trajanje korisnog vijeka ili korištene stope amortizacije;**
 - (b) **metode amortizacije koje su korištene za nematerijalnu imovinu s određenim korisnim vijekom upotrebe;**
 - (c) **bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja vrijednosti) na početku i na kraju perioda;**
 - (d) **stavku ili stavke izvještaja o financijskoj uspješnosti u koje je uvrštena svaka amortizacija nematerijalne imovine;**
 - (e) **usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti na početku i na kraju perioda, kojim se prikazuju:**
 - (i) **dodaci, s tim da se zasebno prikazu dodaci iz internog razvoja, zasebno stečeni i dodaci stečeni kroz akvizicije;**

- (ii) otuđenja;
- (iii) povećanja ili smanjenja tokom perioda koja su rezultat revalorizacije iz tačaka 74, 84. i 85. (ako postoji);
- (iv) gubici od umanjenja vrijednosti priznati u suficitu ili deficitu tokom perioda u skladu sa MRSJS 21 ili MRSJS 26 (ako postoje);
- (v) gubici od umanjenja vrijednosti stornirani u suficitu ili deficitu tokom perioda u skladu sa MRSJS-21 ili MRSJS 26 (ako postoje);
- (vi) svaka amortizacija priznata tokom perioda;
- (vii) neto kursne razlike koje proizlaze iz preračunavanja finansijskih izvještaja u valutu prezentacije i preračunavanja inostranog poslovanja u valutu prezentacije subjekta; i
- (viii) druge promjene knjigovodstvene vrijednosti tokom perioda.

118. Klasa nematerijalne imovine je grupa imovine slične vrste i upotrebe u poslovanju subjekta. Primjeri zasebnih klasa mogu obuhvatiti:

- (a) robne marke;
- (b) impresumi i izdavački naslovi;
- (c) računarski softver;
- (d) licence;
- (e) autorska prava, patenti i druga prava industrijskog vlasništva, uslužna i poslovna prava;
- (f) recepture, formule, modeli, dizajni i prototipovi; te
- (g) nematerijalna imovina u procesu razvoja.

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

119. Subjekt objavljuje informacije o nematerijalnoj imovini umanjene vrijednosti u skladu sa MRSJS 21 ili MRSJS 26, pored informacija koje se zahtijevaju u tački 117. (2) pod (iii), (iv) i (v).

120. MRSJS 3 nalaže subjektu da objavi prirodu i iznos promjene računovodstvene procjene koja ima značajan utjecaj u tekućem periodu ili se očekuje da će imati značajan utjecaj u narednim periodima. Takvo objavljivanje može proistići iz promjena:

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

121. Subjekt je također dužan objaviti:

- (a) za nematerijalnu imovinu za koju je procijenjeno da ima neodređen korisni vijek upotrebe, knjigovodstvenu vrijednost te imovine i razloge koji podupiru procjenu da imovina ima neodređen korisni vijek. Prilikom navođenja tih razloga, subjekt treba opisati faktor ili faktore koji su imali značajnu ulogu u određenju da imovina ima neodređen korisni vijek upotrebe;
- (b) opis, knjigovodstvenu vrijednost i preostali period amortizacije svake pojedinačne nematerijalne imovine koja je značajna za finansijske izvještaje subjekta;
- (c) za nematerijalnu imovinu stečenu kroz transakciju koja nije transakcija razmjene i početno priznatu po fer vrijednosti (vidjeti tačke 42. i 43.)
 - (i) početno priznatu fer vrijednost te imovine;
 - (ii) njenu knjigovodstvenu vrijednost; i

(iii) da li se nakon priznavanja mjeri po modelu troška ili po modelu revalorizacije;

(d) postojanje i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine čije je vlasništvo ograničeno, kao i knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine založene kao garancija za obaveze; i

(e) iznos ugovornih obaveza za sticanje nematerijalne imovine.

122. Pri opisivanju jednog ili više faktora koji su imali značajnu ulogu kod određenja da je korisni vijek nematerijalne imovine neodređen, subjekat u obzir uzima popis faktora iz tačke 89.

Nematerijalna imovina koja se nakon priznavanja mjeri po modelu revalorizacije

123. Ako se nematerijalna imovina računovodstveno prati po revalorizacijskim vrijednostima, subjekat objavljuje sljedeće:

(a) po klasama nematerijalne imovine

(i) datum revalorizacije;

(ii) knjigovodstvenu vrijednost revalorizirane nematerijalne imovine; i

(iii) knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila priznata da je revalorizirana klasa nematerijalne imovine nakon priznavanja bila mjerena po modelu troška iz tačke 73.;

(b) iznos revalorizacijskog suficita koji se odnosi na nematerijalnu imovinu na početku i na kraju perioda, uz navođenje promjena nastalih tokom perioda i svih ograničenja u raspodjeli salda vlasnicima; i

(c) metode i značajne pretpostavke koje su korištene pri procjenjivanju fer vrijednosti imovine.

124. Za potrebe objavljivanja se može pokazati neophodnim objediniti klase revalorizirane imovine u veće klase. Ipak, objedinjavanje klasa se ne vrši ako bi to dalo kombinacije klasa nematerijalne imovine koje obuhvataju iznose mjerene i po modelu troška i po modelu revalorizacije.

Izdaci za istraživanje i razvoj

125. Subjekt objavljuje ukupni iznos izdataka za istraživanje i razvoj koji su priznati kao rashod tokom perioda.

126. Izdatke za istraživanje i razvoj čine svi izdaci koji se mogu direktno pripisati aktivnostima istraživanja ili razvoja (vidjeti uputstva iz tačaka 64. i 65. o vrstama izdataka koje treba uključiti za potrebe zahtjeva u pogledu objavljivanja iz tačke 125.).

Ostale informacije

127. Subjekt se potiče, ali se od njega ne zahtijeva da objavi sljedeće informacije:

(a) opis svake potpuno amortizirane nematerijalne imovine koja je još uvijek u upotrebi; i

(b) kratak opis značajne nematerijalne imovine koja je pod kontrolom subjekta, ali nije priznata kao imovina jer nije zadovoljila kriterije za priznavanje iz ovog standarda.

Prijelazne odredbe

128. Subjekt koji ima ranije priznatu nematerijalnu imovinu primjenjuje ovaj standard retroaktivno u skladu sa MRSJS 3.

129. [Izbrisano.]

130. [Izbrisano.]

131. [Izbrisano.]

131A. Dokumentom „Unapređenja MRSJS iz 2014. godine“, izdanim u januaru/siječnju 2015., izvršene su izmjene tačke 79. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene na sve revalorizacije priznate u godišnjim periodima koji počinju na ili nakon

datuma prve primjene tih izmjena i u godišnjem periodu neposredno prije toga.

Datum stupanja na snagu

132. Subjekat je dužan primijeniti ovaj standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. aprila/travnja 2011. godine. Potiče se i njegova ranija primjena. Subjekat koji standard primijeni na periode koji počinju prije 1. aprila/travnja 2011. godine mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti MRSJS 21 i MRSJS 26.
- 132A. Kroz MRSJS 32 *Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije*, izdanim u oktobru/listopadu 2011. godine, izvršene su izmjene tačke 6. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2014. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Subjekat koji navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2014. godine, dužan je objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 32, izmjene tačaka 6. i 42A. u MRSJS 5, izmjene tačaka od 25, 26, 27. i 85B. u MRSJS 13, izmjene tačaka 5, 7. i 107C. u MRSJS 17 i izmjene tačaka 2. i 125A. u MRSJS 29.
- 132B. Dokumentom „Unapređenja MRSJS iz 2014. godine“, izdanim u januaru/siječnju 2015., izvršene su izmjene tačaka 79, 91. i 97., a uvedene su tačke 97A, 97B, 97C. i 131A. Subjekat je te izmjene dužan prospektivno primijeniti na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2015. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2015. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu.
- 132C. Kroz MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)*, izdanim u januaru/siječnju 2015. godine, izvršene su izmjene tačaka 129, 130, 131. i 133. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje za periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako MRSJS 33 primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat na taj period mora primijeniti i navedene izmjene.
- 132D. Kroz MRSJS 35 *Konsolidirani financijski izvještaji* i MRSJS 37 *Zajednički aranžmani*, izdanim u januaru/siječnju 2015. godine, izvršene su izmjene tačke 6. (d). Subjekat je dužan primijeniti te izmjene kad god primjenjuje MRSJS 35 i MRSJS 37.
- 132E. Dokumentom „Unapređenja MRSJS iz 2015. godine“, izdanim u aprilu/travnju 2016., izvršene su izmjene tačaka 3, 96, 116. i 117. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu.
- 132F. Dokumentom „Primjenjivost MRSJS“, izdanim u aprilu/travnju 2016. godine, izbrisane su tačke 4. i 5. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018., subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 132G. Dokumentom „Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine“ (izmjene MRSJS 21 i 26) izvršene su izmjene tačke 110. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018., subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 132H. Kroz MRSJS 39 *Primanja zaposlenih*, izdanim u julu/srpnju 2016. godine, izvršene su izmjene tačaka 6, 35. i 64. Subjekat je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti MRSJS 39.
- 132I. Kroz MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru*, izdanim u januaru/siječnju 2017. godine, izvršene su izmjene tačaka 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67. i 117., a uvedene su tačke 18A, 26A, tačke od 39A. do 39E, kao i tačke 93A. i 114A. Subjekat je dužan prospektivno primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Prema tome, iznosi priznati za nematerijalnu imovinu i *goodwill* u sklopu

ranijih kombinacija u javnom sektoru se ne moraju uskladiti. Potiče se i ranija primjena navedenih izmjena i dopuna. Ako ih primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti MRSJS 40.

- 132J. Dokumentom „Unapređenja MRSJS iz 2018. godine“, izdanim u oktobru/listopadu te godine, izvršene su izmjene tačke člana 109. Subjekt je dužan prospektivno primijeniti te izmjene na godišnje finansijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti dokument „Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine (izmjene MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* i MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac*).
- 132K. Kroz MRSJS 43, izdanim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene tačaka 6, 9, 112, 113. i AG6. Subjekt je dužan primjenjivati te izmjene na godišnje finansijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti MRSJS 43.
133. Kada subjekat usvoji računovodstvo u skladu sa MRSJS na obračunskoj osnovi, kako je definirano u MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)*, za finansijsko izvještavanje nakon ovdje naznačenog datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje finansijske izvještaje subjekta koji obuhvataju periode početno sa ili nakon datuma usvajanja MRSJS.

Uputstva za primjenu

Ovaj dodatak čini sastavni dio MRSJS 31.

Troškovi web stranica

- AG1. Subjektat može imati interne izdatke u vezi s razvojem i funkcioniranjem vlastite web stranice za pristup internih ili eksternih korisnika. Web stranica kreirana za eksterni pristup može se koristiti u razne svrhe, kao što su davanje informacija, upoznavanje javnosti s uslugama koje se nude, traženje komentara na nacрте zakona, promoviranje i reklamiranje proizvoda i usluga subjekta, pružanje elektronskih usluga i prodaja proizvoda i usluga. Web stranica kreirana za interni pristup može se koristiti za pohranjivanje politika subjekta i pojedinosti o korisnicima određenih usluga, kao i za pretraživanje relevantnih informacija.
- AG2. Faze izrade web stranice se mogu opisati na sljedeći način:
- (a) planiranje, što uključuje provođenje studija izvodljivosti, utvrđivanje ciljeva i specifikacija, procjenu raspoloživih i odabir preferiranih opcija;
 - (b) izrada aplikacija i infrastrukture, što uključuje dobivanje domene, nabavku i razvoj hardvera i operativnog softvera, instaliranje izrađenih aplikacija i testiranje opterećenosti;
 - (c) grafički dizajn, što uključuje dizajniranje izgleda web stranice; i
 - (d) izrada sadržaja, što uključuje kreiranje, pribavljanje, pripremanje te učitavanje informacija tekstualne ili grafičke prirode na web stranicu prije završetka njene izrade. Informacije se mogu pohranjivati ili u zasebne baze podataka integrirane u (odnosno kojima se pristupa kroz) web stranicu ili kodirane direktno u web stranice.
- AG3. Po završetku izrade web stranice, počinje njena operativna faza. U toku ove faze, subjekat održava i unapređuje aplikacije, infrastrukturu, grafički dizajn i sadržaj web stranice.
- AG4. Prilikom obračunavanja internih izdataka u vezi s izradom i funkcioniranjem vlastite web stranice za pristup internih ili eksternih korisnika javljaju se pitanja:
- (a) da li web stranica predstavlja interno stvorenu nematerijalnu imovinu koja podliježe zahtjevima ovog standarda; i
 - (b) odgovarajućeg načina računovodstvenog tretmana ove vrste izdataka.
- AG5. Ova Uputstva za primjenu se ne odnose na izdatke za nabavku, izradu i funkcioniranje hardvera (kao što su web serveri, pripremni serveri, proizvodni serveri i internet konekcije) web stranice. Takvi izdaci se obračunavaju u skladu sa MRSJS 17. Pored toga, ako subjekat ima izdatke prema pružatelju usluge smještaja web stranice, isti se priznaju kao rashod onda kada se te usluge prime.
- AG6. MRSJS 31 se ne primjenjuje na nematerijalnu imovinu koju subjekat drži s namjerom prodaje u okviru redovnog poslovanja (vidjeti MRSJS 11 i MRSJS 12) niti na najmove nematerijalne imovine koji se računovodstveno prate u skladu sa MRSJS 43. U skladu s tim, ova uputstva za primjenu se ne odnose na izdatke u vezi s izradom i funkcioniranjem web stranice (ili softvera za web stranicu) koja je namijenjena za prodaju drugom subjektu, odnosno koja se računovodstveno prati u skladu sa MRSJS 43.
- AG7. Web stranica subjekta koja je nastala iz aktivnosti razvoja i kojoj mogu pristupiti interni i eksterni korisnici predstavlja interno stvorenu nematerijalnu imovinu i, kao takva, podliježe zahtjevima ovog standarda.
- AG8. Web stranica subjekta koja je nastala iz aktivnosti razvoja priznaje se kao nematerijalna imovina onda i samo onda kada, pored zadovoljavanja općih zahtjeva u pogledu priznavanja i početnog mjerenja iz tačke 28. ovog standarda, subjekat može zadovoljiti i zahtjeve iz tačke 55. ovog standarda. Konkretno, subjekat bi mogao zadovoljiti zahtjev za pokazivanjem kako će njegova web stranica stvoriti izgledne buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal u skladu s tačkom 55. (d) ovog standarda kada, na primjer, ta stranica ima mogućnost stvaranja prihoda, uključujući direktne prihode od opcije primanja

narudžbi ili pružanja usluga putem web stranicem a ne na fizičkoj lokaciji gdje bi se za to koristili državni službenici. Subjekat ne može pokazati da će web stranica koju je izradio isključivo ili primarno za potrebe promoviranja i reklamiranja vlastitih proizvoda i usluga stvarati buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal i, u skladu s tim, svi izdaci u vezi s izradom takve web stranice priznaju se kao rashod onda kada nastanu.

AG9. Svi interni izdaci u vezi s izradom i funkcioniranjem web stranice subjekta se računovodstveno tretiraju u skladu s ovim standardom. Za potrebe utvrđivanja odgovarajućeg načina računovodstvenog tretmana, ocjenjuju se priroda svake aktivnosti za koju su izdaci nastali (poput stručnog osposobljavanja zaposlenih i održavanja web stranice) i faza izrade ili faza nakon izrade web stranice (dodatna uputstva su data u tabelarnom prikazu nakon pokaznih primjera). Primjera radi:

- (a) faza planiranja je po svojoj prirodi slična fazi istraživanja iz tačaka 52, 53. i 54. ovog standarda. Izdaci nastali u ovoj fazi priznaju se kao rashod onda kada nastanu;
- (b) faze izrade aplikacija i infrastrukture, grafičkog dizajna, kao i izrade sadržaja, u onoj mjeri u kojoj je taj sadržaj izrađen za svrhe koje nisu promoviranje i reklamiranje proizvoda i usluga samog subjekta, po svojoj prirodi su slične fazi razvoja iz tačaka od 55. do 62. ovog standarda. Izdaci nastali u tim fazama se uključuju u nabavnu vrijednost web stranice koja je priznata kao nematerijalna imovina u skladu sa tačkom AG8. onda kada je te izdatke moguće direktno pripisati i kada su neophodni za kreiranje, izradu i pripremu web stranice da bi ista mogla funkcionirati na način koji je predviđela uprava subjekta. Na primjer, izdaci za pribavljanje ili kreiranje sadržaja (osim sadržaja koji reklamira i promovira proizvode i usluge samog subjekta) konkretno za potrebe posmatrane web stranice ili izdaci koji omogućavaju korištenje sadržaja stranice (kao što je naknada za sticanje licence za reproduciranje) uključuju se u trošak razvoja kada je ovaj uslov zadovoljen. Međutim, u skladu s tačkom 83. ovog standarda, izdatak po stavci nematerijalne imovine koji je početno priznat kao rashod u ranijim financijskim izvještajima ne priznaje se kao dio nabavne vrijednosti nematerijalne imovine na kasniji datum (kao što je slučaj, primjera radi, ako su troškovi autorskih prava potpuno amortizirani, a sadržaj na web stranici objavljen nakon toga);
- (c) izdaci nastali u fazi izrade sadržaja, u onoj mjeri u kojoj je taj sadržaj izrađen u svrhe promoviranja i reklamiranja proizvoda i usluga samog subjekta (poput digitalnih fotografija proizvoda), priznaju se kao rashod onda kada nastanu, u skladu sa tačkom 67. (c) ovog standarda. Na primjer, prilikom računovodstvenog obuhvatanja izdatka za profesionalne usluge izrade digitalnih fotografija proizvoda subjekta i unapređenja njihovog prikaza, taj izdatak se priznaje kao rashod po prijemu profesionalnih usluga, a ne onda kada se digitalne fotografije objave na web stranici; i
- (d) operativna faza počinje nakon što je izrada web stranice potpuno završena. Izdaci nastali u toj fazi priznaju se kao rashod onda kada nastanu, osim kada zadovoljavaju kriterije za priznavanje iz tačke 28. ovog standarda.

AG10. Web stranica priznata kao nematerijalna imovina u skladu s tačkom AG8. ovog Uputstva za primjenu se nakon početnog priznavanja mjeri primjenom zahtjeva iz tačaka od 71. do 86. ovog standarda. Shodno najboljoj procjeni, korisni vijek upotrebe web stranice bi trebao biti kratak, onako kako je opisano u tački 91.

AG11. Uputstva iz tačaka od AG1. do AG10. se ne primjenjuju konkretno na troškove izrade softvera, ali subjekat smije koristiti principe navedene u njima.

Izmjene i dopune drugih MRSJS

[Izbrisano.]

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS 31.

Historijat

- BC1. Program *IPSASB* za usklađivanje sa MSFI predstavlja značajan element njegovog programa rada. Službena politika *IPSASB* nalaže da se izvrši usklađivanje MRSJS na obračunskoj osnovi sa MSFI koje izdaje *IASB* kad god je to primjereno za subjekte javnog sektora.
- BC2. MRSJS na obračunskoj osnovi usklađeni sa MSFI zadržavaju zahtjeve, strukturu i tekst MSFI osim onda kada postoje posebni razlozi za odstupanje od njih svojstveni javnom sektoru. Odstupanje od ekvivalentnog MSFI nastaje kada zahtjevi ili terminologija iz MSFI nisu primjereni za javni sektor ili kada je neophodno uvrstiti dodatnu napomenu ili primjere da bi se određeni zahtjevi predstavili u kontekstu javnog sektora. Razlike između MRSJS i ekvivalentnih MSFI se pobrojavaju u dijelu „Poređenje sa MSFI“ u svakom MRSJS. Poređenje sa MRS 38 se odnosi na izdanje tog standarda koje je važno na dan 31.12.2008. godine.

Djelokrug

- BC3. Odbor je razmatrao da li ovlaštenja i prava uređena zakonskim propisima, ustavom ili na drugi jednak način treba uvrstiti u djelokrug ovog standarda. S obzirom na to da nisu oformili mišljenje o toj tematici, takva ovlaštenja i prava nisu uvrštena u djelokrug ovog standarda. Odbor trenutno radi na izradi Konceptualnog okvira i ponovo će, po potrebi, razmotriti pitanje primjene ovog standarda na ovlaštenja i prava uređena zakonskim propisima, ustavom ili na drugi jednak način.
- BC4. MRS 38 propisuje zahtjeve i daje uputstva u vezi sa *goodwillom* i nematerijalnom imovinom koji se stiču kroz poslovne kombinacije. Pri izdavanju MRSJS 31, *IPSASB* je razmatrao da li *goodwill* i nematerijalnu imovinu koji se stiču kroz poslovne kombinacije treba uvrstiti u djelokrug ovog standarda. Odbor još uvijek nije bio izdao MRSJS koji se bavi konkretno poslovnim kombinacijama i smatrali su vjerovatnim da se kod pravljenja kombinacija u javnom sektoru javlja niz pitanja koja su svojstvena tom sektoru. Zaključili su da, u tom trenutku, *goodwill* i nematerijalnu imovinu koji se stiču kroz poslovne kombinacije ne treba uvrštavati u djelokrug ovog standarda. U skladu sa hijerarhijom iz MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*, korisnici su upućeni na zahtjeve relevantnih međunarodnih ili računovodstvenih standarda pojedinačnih zemalja koji propisuju *goodwill* i nematerijalnu imovinu koji se stiču kroz poslovne kombinacije.
- BC4A. *IPSASB* je kasnije izdao MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru*. Tim standardom se propisuje način računovodstvenog tretmana kombinacija u javnom sektoru, uključujući početno priznavanje i mjerenje nematerijalne imovine. MRSJS 40 ne uređuje naknadna mjerenja i objavljivanja o nematerijalnom imovini koja je priznata u sklopu kombinacija u javnom sektoru. Iz tog razloga, *IPSASB* je ponovo razmotrio da li *goodwill* i nematerijalnu imovinu priznate u sklopu kombinacija u javnom sektoru treba uvrstiti u djelokrug ovog standarda. Zaključili su da, kao posljedica njihovog izdavanja MRSJS 40, takvu imovinu treba obuhvatiti ovim standardom i izvršili su njegove izmjene u skladu s tim.
- BC5. MRS 38 sadrži zahtjeve u vezi s razmjenom imovine u uslovima kada su transakcije razmjene u svojoj suštini nekomercijalne. *IPSASB* je razmatrao da li su ta uputstva neophodna i zaključili su da nisu jer je to pitanje oslovljeno u MRSJS 23.
- BC6. *IASB* je izdao Tumačenje MRS 38, u kojem se obrađuje problematika računovodstvenog tretmana troškova web stranica. *IPSASB* smatra da su uputstva navedena u SIC tumačenju 32 relevantna i za javni sektor. U skladu s tim, MRSJS 31 kao svoja Uputstva za primjenu daje definicije i uputstva iz SIC tumačenja 32. Ta Uputstva za primjenu čine sastavni dio MRSJS

31. Dodatak SIC tumačenja 32 kojim se predstavljaju relevantni računovodstveni principi, kao i to na koji način su oni povezani sa MRSJS 31 je uvršten u pokazne primjere.

BC7. Ovaj standard ne uređuje programe trgovanja emisijama. *IPSASB* je konstatirao da programi trgovanja emisijama koje vlasti uspostave predstavljaju vid ovlaštenja i prava koja su uređena zakonskim propisima, ustavom ili na drugi jednak način, a ona nisu obuhvaćena djelokrugom ovog standarda (vidjeti tačku BC3.). Vlasti mogu pribaviti dozvole u sklopu programa trgovanja emisijama. Nekoliko međunarodnih i tijela pojedinih zemalja za određivanje standarda trenutno analiziraju način računovodstvenog tretmana takvih dozvola i o tome još nije postignut konsenzus. *IPSASB* će, po potrebi, ponovo razmotriti pitanje primjene ovog standarda na programe trgovanja emisijama.

Nematerijalna imovina stečena kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene

BC8. MRSJS 23 propisuje početno priznavanje, početno mjerenje i objavljivanje informacija o imovini i obavezama koje proističu iz transakcija koje nisu transakcije razmjene. Ovaj standard tretira situacije kada je nematerijalna imovina stečena kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene. *IPSASB* se usaglasio da, u odnosu na nematerijalnu imovinu koja proističe iz takvih transakcija, subjekti trebaju primjenjivati zahtjeve MRSJS 23 zajedno s ovim standardom za početno priznavanje i mjerenje nematerijalne imovine i, u skladu s tim, razmatrati troškove koji se mogu direktno pripisati koji su naznačeni u ovom standardu.

Model revalorizacije

BC9. Model revalorizacije predložen u MRSJS 31 je sličan modelu iz MRS 38 koji nalaže da se revalorizacija obračunava za svaku imovinu zasebno. MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* zahtijeva da se revalorizacija obračunava po klasama imovine, a ne po pojedinačnoj imovini. *IPSASB* je razmatrao taj pristup i za nematerijalnu imovinu, ali su zaključili da on nije neophodan jer se nematerijalna imovina razlikuje od nekretnina, postrojenja i opreme po tome što je manje vjerovatno da će biti homogena. Jedna od najznačajnijih vrsta nematerijalne imovine u javnom sektoru je interno izrađeni softver, kod kojeg su detaljne informacije dostupne za svaku pojedinačnu imovinu. Iz tog razloga, *IPSASB* je zaključio da je primjereno zahtijevati da se način računovodstveno praćenje revalorizirane nematerijalne imovine vrši zasebno za svaku pojedinačnu imovinu.

Izmjene MRSJS 31 proistekle iz dokumenata *IASB* „Unapređenja MSFI“ i „Ograničene izmjene“ iz decembra/prosinca 2013. i maja/svibnja 2014. godine

BC10. *IPSASB* je prošao kroz izmjene MRS 38 uvrštene u dokumente naslovljene „Unapređenja MSFI“ i „Pojašnjenja prihvatljivih metoda amortizacije i deprecijacije“, koje je *IASB* izdao u decembru/prosinca 2013., odnosno u maju/svibnju 2014. godine, i donio opći zaključak da ne postoje razlozi svojstveni javnom sektoru da se ne usvoje te izmjene.

Izmjene MRSJS 27 proistekle iz drugog dijela „Unapređenja MRSJS iz 2015. godine“ naslovljenog *Pitanja koja su pokrenule interesne grupe*

BC11. Interesne grupe su ukazale na to da MRSJS nedosljedno upućuju na dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji i grupe za otuđenje. *IPSASB* je zaključio da je MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* primjereno koristiti u odnosu na javni sektor samo u određenim okolnostima, i to iz sljedećih razloga:

- (a) prodaju imovine u javnom sektoru neće obavezno biti moguće završiti unutar godine dana jer iziskuje odobrenje više različitih nivoa. To dovodi u pitanje relevantnost i dosljednost informacija koje se daju u skladu sa MSFI 5. *IPSASB* je, naročito, zapazio da MSFI 5 ne predviđa amortizaciju dugotrajne imovine namijenjene prodaji i brine ih da bi neamortiziranje imovine na duži period moglo biti neprimjereno;
- (b) značajan dio imovine u javnom sektoru se otuđuje kroz transfer ili raspodjelu bez naknade ili po simboličnoj naknadi. S obzirom na to da MSFI 5 uređuje prodaju po fer vrijednosti, u njemu navedeni zahtjevi u pogledu mjerenja i objavljivanja neće obavezno pružiti relevantne informacije u odnosu na ta prenošenja. Ipak, *IPSASB* priznaje da zahtjevi MSFI 5 u vezi s mjerenjem i objavljivanjem mogu biti primjereni onda kada se prodaja namjerava izvršiti po fer vrijednosti;
- (c) značajan dio prekinutog poslovanja u javnom sektoru su aktivnosti koje su ranije služile za pružanje usluga bez

naknade ili po simboličnoj naknadi. S obzirom na to da se MSFI 5 bavi prekinutim poslovanjima koja su prije otuđenja bila jedinice koje stvaraju novac ili grupe jedinica koje stvaraju novac, odnosno klasificirana kao namijenjena prodaji, u njemu navedeni zahtjevi u pogledu objavljivanja neće obavezno pružiti relevantne informacije o prekinutom poslovanju u javnom sektoru. Ipak, *IPSASB* priznaje da zahtjevi MSFI 5 u vezi s objavljivanjem mogu biti primjereni onda kada je prekinuto poslovanje prethodno predstavljalo jedinice koje stvaraju novac ili jednu ili više grupa jedinica koje stvaraju novac.

Budući da su zaključili da bi MSFI 5 bilo primjereno primjenjivati u odnosu na javni sektor samo u određenim okolnostima, *IPSASB* se usaglasio da uklone sva upućivanja MRSJS na međunarodne ili standarde pojedinačnih zemalja koji se bave dugotrajnom imovinom namijenjenom prodaji i prestankom poslovanja. Brinula ih je mogućnost da bi zadržavanje tih upućivanja moglo navesti subjekte da postupaju u skladu sa zahtjevima MSFI 5 i u okolnostima kada to nije primjereno. *IPSASB* je konstatirao da MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* daje uputstva za odabir računovodstvenih politika za transakcije koje nisu eksplicitno uređene u MRSJS. Ta uputstva će subjektima omogućiti da usvoje računovodstvenu politiku koja je u skladu sa MSFI 5 tamo gdje procijene da je to primjereno.

Izmjene MRSJS 31 proistekle iz dokumenta *IPSASB* „Primjenjivost MRSJS“ izdanog u aprilu/travnju 2016. godine

BC12. *IPSASB* je u aprilu/travnju 2016. godine izdao dokument pod naslovom „Primjenjivost MRSJS“, kojim se u svim MRSJS mijenjaju sljedeća upućivanja:

- (a) brišu se uobičajeni članovi iz dijela o djelokrugu svakog standarda koji propisuju primjenjivost MRSJS u odnosu na „subjekte javnog sektora koji nisu javna preduzeća“;
- (b) pojam „javna preduzeća“ se zamjenjuje pojmom „komercijalni subjekti javnog sektora“, gdje je to primjereno; i
- (c) vrše se izmjene i dopune tačke 10. *Predgovora međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* tako što se daje pozitivan opis subjekata javnog sektora kojima su namijenjeni MRSJS.

Razlozi za te izmjene su objašnjeni u Osnovama za donošenje zaključaka iz MRSJS 1.

Izmjene MRSJS 31 proistekle iz dokumenta „Unapređenja MRSJS iz 2018. godine“

BC13. Tačka 109. nalaže subjektu da testira nematerijalnu imovinu na umanjenje vrijednosti prilikom procjenjivanja njenog korisnog vijeka upotrebe. U trenutku izdavanja ovog standarda, takvo testiranje je bilo obavezno samo za nematerijalnu imovinu mjerenu po modelu troška. Nakon izdavanja dokumenta „Umanjenje vrijednosti revalorizirane imovine (izmjene i dopune MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* i MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti koja stvara novac*)“ u julu/srpnju 2016. godine, to testiranje je postalo obavezno za svu nematerijalnu imovinu i tačka 109. je izmijenjena da bi odrazila tu promjenu.

POKAZNI PRIMJERI

SADRŽAJ

		Tačka
Priznavanje i mjerenje interno stvorene nematerijalne imovine	IE1-IE5.	
Primjer primjene tačke 63. ovog standarda	IE1-IE4.	
Primjer primjene tačaka od 55. do 65. ovog standarda	IE5.	
Procjenjivanje korisnog vijeka upotrebe nematerijalne imovine	IE6-IE21.	
Stečeni patent s određenim korisnim vijekom upotrebe	IE8-IE9.	
Stečeni patent s neodređenim korisnim vijekom upotrebe	IE10-IE11.	
Stečeno autorsko pravo s preostalim pravnim važenjem od 50 godina	IE12-IE13.	
Stečena dozvola za emitiranje koja ističe za pet godina: Dio A	IE14-IE15.	
Stečena dozvola za emitiranje koja ističe za pet godina: Dio B	IE16-IE17.	
Stečeno pravo na pružanje usluga javnog prijevoza na liniji između dva grada koje ističe za tri godine		IEP18-IE19.
Stečeni popis vlasnika nekretnina	IEP20-IE21.	
Primjeri kojima se ilustriraju uputstva za primjenu	IE22.	

Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS 31.

Priznavanje i mjerenje interno stvorene nematerijalne imovine

Primjer primjene tačke 63. ovog standarda

- IE1. Subjekt je izradio novi sistem za efikasnije zakazivanje sudskih ročišta, što će rezultirati pružanjem većeg broja usluga. Tokom finansijske godine završene 31.3.20X8., izdaci za razvoj tog sistema su iznosili 1.000 n.j.,² od čega je 900 n.j. nastalo prije 1.3.20X8. a 100 n.j. između 1.3.20X8. i 31.3.20X8. godine. Subjekt može pokazati da je, sa 1.3.20X8. godine, novouspostavljeni sistem zadovoljio kriterije da se prizna kao nematerijalna imovina. Nadoknativa uslužna vrijednost sistema (uključujući buduće novčane odlive za potrebe dovršavanja razvoja prije nego bude raspoloživa za korištenje) se procjenjuje na 500 n.j.
- IE2. Na kraju te finansijske godine, uspostavljeni sistem je priznat kao nematerijalna imovina po trošku od 100 n.j. (izdaci nastali od datuma zadovoljenja kriterija za priznavanje, odnosno 1.3.20X8. godine). Izdaci od 900 n.j. nastali prije 1.3.20X8. godine su priznati kao rashod jer kriteriji za priznavanje nisu ispunjeni do 1.3.20X8. godine. Ti izdaci nisu dio troška sistema priznatog u izvještaju o finansijskom položaju.
- IE3. Tokom finansijske godine završene na 31.3.20X9., nastali su izdaci od 2.000 n.j. Na kraju te finansijske godine, nadoknativa uslužna vrijednost sistema (uključujući buduće novčane odlive da bi se sistem dovršio prije nego postane raspoloživ za korištenje) se procjenjuje na 1.900 n.j.
- IE4. Sa 31.3.20X9., trošak razvijanja sistema iznosi 2.000 n.j. (100 n.j. izdataka priznatih na kraju 20X8., plus 2.000 n.j. izdataka priznatih u finansijskoj godini 20X9.). Subjekt priznaje gubitak od umanjenja vrijednosti od 200 n.j. da bi knjigovodstvenu vrijednost uspostavljenog sistema prije tog gubitka (2.100 n.j.) uskladio s njegovom nadoknadivom uslužnom vrijednošću (1.900 n.j.). Taj gubitak od umanjenja vrijednosti će se stornirati u narednom periodu ako se ispune zahtjevi za storniranje kao gubitka od umanjenja vrijednosti iz MRSJS 21.

Primjer primjene tačaka 55. i 56. ovog standarda

- IE5. Subjekt razvija sistem koji daje statističke izvještaje za internu primjenu i za prodaju trećim stranama. Sistem je tehnički izvodljiv, subjektu je poznato da postoji potražnja za tom vrstom izvještaja, kao i to koje treće strane su spremne platiti za taj proizvod te, prema tome, zna da će sticati izgledne buduće ekonomske koristi. Izdaci koji se mogu pripisati razvoju tog sistema se mogu prepoznati i pouzdano izmjeriti.

Procjena korisnog vijeka upotrebe nematerijalne imovine

- IE6. U nastavku uputstava se daju primjeri utvrđivanja korisnog vijeka upotrebe nematerijalne imovine u skladu s ovim standardom.
- IE7. U svakom od narednih primjera je naveden opis stečene nematerijalne imovine, činjenica i okolnosti koje okružuju utvrđivanje njenog korisnog vijeka upotrebe, kao i način kasnijeg računovodstvenog praćenja imovine na osnovu onoga što se utvrdi.

Stečeni patent s određenim korisnim vijekom upotrebe

- IE8. Subjekt A stiče patent za formulu za vakcinu od subjekta B da bi osigurao besplatnu vakcinaciju svojim korisnicima. Za vakcinu koja je zaštićena tim patentom se očekuje da će najmanje još 15 godina biti izvor uslužnog potencijala. Subjekt C se prema subjektu A obavezao da će otkupiti taj patent za pet godina za 60 posto fer vrijednosti patenta na datum njegovog sticanja, a subjekt A ima namjeru prodati patent za pet godina.
- IE9. Patent bi se amortizirao tokom petogodišnjeg korisnog vijeka kod subjekta A, s rezidualnom vrijednošću jednakom 60 posto fer vrijednosti patenta na datum njegovog sticanja. Patent bi se provjeravao na umanjenje vrijednosti u skladu sa MRSJS 21.

² U ovom standardu, svi monetarni iznosi su denominirani u 'novčanim jedinicama' (skr. n.j.).

Stečeni patent s neodređenim korisnim vijekom upotrebe

- IE10. Subjekat A stiče imovinu, patent za formulu za vakcinu, od subjekta B da bi osigurao besplatnu vakcijaciju za svoje korisnike. Očekuje se da će formulu biti potrebno neznatno prilagoditi svakih 10 godina da bi i dalje bila djelotvorna. Postoje dokazi da je u toku postupak obnavljanja patenta. Ugovor sa subjektom B navodi da je isti dužan održavati djelotvornost formule, a postoje i dokazi da je to u stanju činiti. Očekuje se da će troškovi obnavljanja patenta i održavanja djelotvornosti formule biti beznačajni i da će ih subjekat B platiti kada se izvrše neophodna unapređenja.
- IE11. Analiza studija životnog ciklusa proizvoda i demografskih i trendova u okruženju dokazuje da će patent donositi uslužni potencijal subjektu A tako što će mu omogućavati da program vakcinacije provodi na neodređen period. U skladu s tim, patent bi se računovodstveno pratio kao da ima neodređeni korisni vijek upotrebe i, prema tome, ne bi se amortizirao, osim ako se utvrdi da je njegov korisni vijek određen. Patent bi se testirao na umanjene vrijednosti u skladu sa MRSJS 21.

Stečeno autorsko pravo s preostalim zakonskim važenjem od 50 godina

- IE12. Subjekat A stiče autorsko pravo od subjekta B koje mu omogućava da reproducira materijale zaštićene tim pravom i prodaje svojim korisnicima po cijeni koja pokriva troškove. Analiza navika korisnika subjekta i drugih trendova dokazuje da će materijali zaštićeni autorskim pravom stvarati neto novčane prilive još samo 30 godina.
- IE13. To autorsko pravo bi se amortiziralo tokom njegovog tridesetogodišnjeg korisnog vijeka upotrebe. Ono bi se provjeravalo na umanjene vrijednosti u skladu sa MRSJS 21.

Stečena dozvola za emitiranje koja ističe za pet godina: Dio A

- IE14. Subjekat stiče dozvolu za emitiranje od subjekta B. On usluge emitiranja namjerava zajednici pružati besplatno. Dozvola za emitiranje se mora obnavljati svakih 10 godina ako subjekat A svojim korisnicima pruža najmanje prosječan nivo usluga koje se mogu pružati po osnovu te dozvole i ako zadovoljava relevantne zakonske zahtjeve. Dozvola se može obnoviti i na neodređeni period po neznatnom trošku i već je dva puta obnavljana prije zadnjeg sticanja. Subjekat A namjerava obnoviti dozvolu na neodređeni period i postoje dokazi da je u mogućnosti da to napravi. Zasnovano na ranijim iskustvima, nije bilo snažnog protivljenja odobravanju te dozvole. Ne očekuje se da će nova tehnologija emitiranja zamijeniti postojeću u doglednoj budućnosti. Prema tome, očekuje se da dozvola doprinosi sposobnosti subjekta A da pruža usluge besplatnog emitiranja na neodređeno vrijeme.
- IE15. Subjekat B ne priznaje svoje ovlaštenje za izdavanje dozvola za emitiranje kao nematerijalnu imovinu. Subjekat A bi računovodstveno tretirao dozvolu za emitiranje kao dozvolu s neograničenim korisnim vijekom upotrebe jer očekuje da doprinosi njegovoj sposobnosti pružanja besplatnih usluga emitiranja na neodređeno vrijeme. U skladu s tim, dozvola se ne bi amortizirala dok se za njen korisni vijek ne utvrdi da je određen. Dozvola bi se testirala na umanjene vrijednosti u skladu sa MRSJS 21.

Stečena dozvola za emitiranje koja ističe za pet godina: Dio B

- IE16. Tijelo koje izdaje dozvole naknadno donosi odluku da više neće obnavljati dozvole za emitiranje nego će ih prodavati kroz licitaciju. U trenutku donošenja te odluke, dozvola za emitiranje subjekta A je važila još tri godine. Subjekat A očekuje da mu ta dozvola nastavi donositi uslužni potencijal dok ne istekne.
- IE17. S obzirom na to da se dozvola za emitiranje više ne može obnoviti, njen korisni vijek upotrebe više nije neodređen. U skladu s tim, subjekat A će amortizirati stečenu dozvolu tokom njenog preostalog trogodišnjeg korisnog vijeka i odmah je testirao istu na umanjene vrijednosti u skladu sa MRSJS 21.

Stečeno pravo na pružanje usluga javnog prijevoza na liniji između dva grada koje ističe za tri godine

- IE18. Subjekat A stiče od subjekta B pravo da pruža usluge javnog prijevoza na liniji između dva grada, što će mu donositi prihode. Odobrenje linije se može obnoviti svakih pet godina i subjekat A namjerava ispoštovati primjenjive propise za obnavljanje. Obnavljanje odobrene linije se rutinski vrši po minimalnom trošku i, shodno prethodnim iskustvima, uvijek je odobravano za subjekte koji već drže pravo da pokriju predmetnu liniju i zadovolje sve propise. Subjekat A očekuje da usluge javnog

prijevoza na datoj liniji pruža na neodređeno vrijeme. Analiza potražnje i novčani tokovi podupiru navedene pretpostavke.

- IE19. S obzirom na to da činjenice i okolnosti potkrepljuju da će pružanje usluga javnog prijevoza na datoj liniji donositi novčane tokove u subjekat A na neodređeni period, nematerijalna imovina povezana s tom linijom se računovodstveno tretira kao imovina s neodređenim korisnim vijekom upotrebe. Prema tome, ona bi se amortizirala sve dok se za njen korisni vijek ne utvrdi da je određen. Također bi se testirala na umanj enje vrijednosti u skladu sa MRSJS 26 svake godine i kad god postoje naznake da je moglo doći do umanjenja njene vrijednosti.

Stečeni popis vlasnika nekretnina

- IE20. Organ lokalnih vlasti (subjekat A) stiče popis vlasnika nekretnina od drugog subjekta javnog sektora koji je nadležan za registriranje vlasničkih listova (subjekat B). Subjektat B dolazi s drugog nivoa vlasti i nije dio izvještajnog subjekta A. Subjektat A namjerava iskoristiti popis za sticanje prihoda od oporezivanja i očekuje da će biti u mogućnosti sticati korist od informacija koje su uvrštene u popis³ najmanje jednu, a najviše tri godine.
- IE21. Taj popis vlasnika nekretnina bi se amortizirao tokom najbolje procjene njegovog korisnog vijeka upotrebe do koje dođe subjekat A, što je, primjera radi, 18 mjeseci. Bez obzira na to što subjekat B namjerava dodavati još imena vlasnika i druge informacije na popis, koristi koje subjekat A očekuje da će dobiti od popisa se odnose samo na vlasnike nekretnina koji se nalaze na njemu na datum kada ga je subjekat A stekao. Popis bi se provjeravao na umanj enje vrijednosti u skladu sa MRSJS 21, kroz godišnje procjene i procjene kad god postoje naznake da bi njegova vrijednost mogla biti umanj ena.

Primjeri kojima se ilustriraju uputstva za primjenu

- IE22. Svrha tabele u nastavku teksta je da se ilustriraju primjeri izdataka koji nastaju tokom svake faze iz tačaka AG2. i AG3., kao i da se ilustrira primjena tačaka od AG4. do AG11. da bi se pojasnila njihova namjena. Nije predviđeno da tabela predstavlja sveobuhvatnu kontrolnu listu svih izdataka koji bi mogli nastati.

FAZA/VRSTA IZDATAKA	NAČIN RAČUNOVODSTVENOG TRETIRANJA
Faza planiranja	
Provođenje studija izvodljivosti Definiranje specifikacija za hardver i softver Procjenjivanje opcija u pogledu proizvoda i dobavljača Odabir preferiranih opcija	Priznati kao rashod onda kada nastanu u skladu s tačkom 52. ovog standarda.
Izrada aplikacija i infrastrukture	
Nabavka ili izrada hardvera Pribavljanje naziva domene Izrada operativnog softvera (kao što je operativni sistem i serverski softver) Izrada koda za aplikaciju Instalacija izrađenih aplikacija na web server Testiranje opterećenja	Primijeniti zahtjeve iz MRSJS 17. Priznati kao prihod onda kada nastanu, osim kada se izdaci mogu direktno pripisati pripremanju web stranice da bi mogla funkcionirati na način koji je predviđela uprava, a web stranica ispunjava kriterije iz tačaka 28. i 55. ⁴ ovog standarda.
Faza grafičkog dizajna	

³ Iako bi lokalne vlasti mogle namjeravati da u budućnosti dodaju vlasnike nekretnina i druge informacije u tu bazu podataka, koristi koje se očekuju od stečene baze podataka se odnose samo na vlasnike nekretnina koji su u nju uvršteni na datum njenog sticanja. Svi naknadni unosi se smatraju interno stvorenim nematerijalnom imovinom i obračunavaju se u skladu s ovim standardom.

FAZA/VRSTA IZDATAKA	NAČIN RAČUNOVODSTVENOG TRETIRANJA
Dizajniranje izgleda web stranice (na primjer razmještaja sadržaja i boja)	Priznati kao prihod onda kada nastanu, osim kada se izdaci mogu direktno pripisati pripremanju web stranice da bi mogla funkcionirati na način koji je predviđjela uprava i kada web stranica ispunjava kriterije za priznavanje iz tačaka 28. i 55. ⁵ ovog standarda
Faza izrade sadržaja	
Kreiranje, pribavljanje, priprema (na primjer, uspostavljanje poveznica i tagova za identifikaciju) te učitavanje bilo tekstualnih ili grafičkih informacija na web stranicu prije završetka njenog razvoja. U primjere sadržaja spadaju informacije o subjektu, proizvodima i uslugama, kao i teme kojima pretplatnici mogu pristupiti.	Priznati kao rashod onda kada nastanu u skladu sa tačkom 67. (c) ovog standarda, u mjeri u kojoj je sadržaj izrađen za potrebe promoviranja i reklamiranja vlastitih proizvoda i usluga subjekta (poput digitalnih fotografija proizvoda). U suprotnom, priznati kao rashod onda kada nastanu, osim kada se izdaci mogu direktno pripisati pripremanju web stranice da bi mogla funkcionirati na način koji je predviđjela uprava i kada web stranica ispunjava kriterije za priznavanje iz tačaka 28. i 55. ⁶ ovog standarda.
Operativna faza	
Ažuriranje grafike i revidiranje sadržaja Uvođenje novih komandi, opcija i sadržaja Registriranje web stranice kod alata za pretraživanje Stvaranje rezervnih pohrana podataka Preispitivanje sigurnosti pristupa Analiziranje korištenja web stranice	Procijeniti da li web stranica zadovoljava definiciju nematerijalne imovine i kriterije za priznavanje iz tačke 28. ovog standarda, u kom slučaju se izdaci priznaju u knjigovodstvenoj vrijednosti imovine web stranice
Ostali izdaci	
Prodajni, administrativni i drugi opći režijski troškovi, osim kada se mogu direktno pripisati pripremi web stranice da bi se mogla koristiti na način koji je predviđjela uprava Jasno prepoznate neefikasnosti i početni proizvodni gubici nastali prije nego web stranica dosegne planirani učinak (poput lažnog pokretanja u funkciji testiranja) Osposobljavanje osoblja za rad na web stranicu	Priznati kao rashod onda kada nastanu u skladu s tačkama od 63. do 69. ovog standarda

Poređenje s MRS 38

MRSJS 31 *Nematerijalna imovina* je najvećim dijelom izrađen na osnovu MRS 38 *Nematerijalna imovina* (u izdanju koje je važilo na dan 31.12.2008. godine). U nastavku teksta su navedene glavne razlike između MRSJS 31 i MRS 38.

- Iz djelokruga MRSJS 31 su izuzeta ovlaštenja i prava koja su uređena zakonskim propisima, ustavom ili na drugi jednak način.
- U MRSJS 31 su ugrađene smjernice iz SIC tumačenja 32 *Nematerijalna imovina – troškovi web stranica*, kao uputstva

za primjenu kojim se ilustriraju relevantni računovodstveni principi.

- MRSJS 31 ne zahtijeva, ali ni ne zabranjuje priznavanje nematerijalne baštine. Subjekt koji priznaje nematerijalnu baštinu je dužan postupiti u skladu sa zahtjevima ovog standarda u pogledu objavljivanja informacija o priznatoj nematerijalnoj baštini, ali ne mora ispoštovati druge zahtjeve ovog standarda koji se tiču nematerijalne baštine. MRS 38 ne sadrži slična uputstva.
- MRS 38 sadrži uputstva o nematerijalnoj imovini koja je stečena putem državne pomoći. U članu 31. MRSJS 31 ta uputstva su preinačena da bi se odnosila na nematerijalnu imovinu stečenu kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene. MRSJS 31 navodi da, tamo gdje je nematerijalna imovina stečena kroz transakciju koja nije transakcija razmjene, trošak predstavlja njenu fer vrijednost na datum sticanja.
- MRS 38 daje uputstva o razmjenjivanju imovine onda kada transakcija razmjene po svojoj suštini nije komercijalna. MRSJS 31 ne sadrži takva uputstva.

Primjeri iz MRS 38 su preinačeni da bi više odgovarali okolnostima u javnom sektoru.

- MRSJS 31 se u određenim slučajevima služi drugačijom terminologijom u odnosu na MRS 38. Najznačajniji primjeri toga su upotreba pojmova „prihod“, „izvještaj o financijskim rezultatima“, „suficit ili deficit“, „buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal“, „akumulirani suficiti ili deficiti“, „poslovanje/poslovi“, „prava iz obavezujućih sporazuma (uključujući ugovorna ili druga zakonska prava)“ i „neto imovina/kapital“, čiji ekvivalenti u MRS 38 su „dobit“, „izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti“, „dobit ili gubitak“, „buduće ekonomske koristi“, „zadržana dobit“, „poslovanje“, „ugovorna ili druga zakonska prava“ i „kapital“.

⁴ Svi izdaci za izradu web stranice koja će biti korištena isključivo ili primarno za promoviranje, reklamiranje ili pružanje informacija javnosti o proizvodima i uslugama samog subjekta se priznaju kao rashod onda kada nastanu u skladu s tačkom 66. ovog standarda.

⁵ Vidjeti fusnotu br. 4.

⁶ Vidjeti fusnotu br. 4.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 31, Nematerijalna imovina, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 31, Nematerijalna imovina, izdanje 2022. godina* razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 31, Nematerijalna imovina, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 31, Nematerijalna imovina, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 31, Nematerijalna imovina, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 31, Intangible Assets, 2022. Edition*, ISBN: 978-1-60815-192-9

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

ISBN: 978-1-60815-576-7