

## МРС-ЈС 31 – НЕМАТЕРИЈАЛНА ИМОВИНА

### Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS) 38, *Нематеријална имовина*, које је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Такође садржи делове Тумачења сталног комитета за тумачења 32 (SIC 32) *Нематеријална имовина - Трошкови веб-сајта*. Делови IAS 38 и SIC 32 су објављени у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC), уз одобрење Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS). Одобрени текст Међународног стандарда за финансијско извештавање (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IASB, на следећој адреси:

IASB Publications Department 30, First Floor, Cannon Street  
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org.uk](mailto:publications@ifrs.org.uk)  
Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, нацрте за излагање и друге публикације IASB и IASB ауторско право има Фондација IFRS.

„IFRS“ „IAS“, „IASB“, „IASC“, „Фондација IFRS“ и „Међународни рачуноводствени стандарди“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

## МРС-ЈС 31 – НЕМАТЕРИЈАЛНА ИМОВИНА

### Историја МРС-ЈС

Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.

МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина*, објављен је у јануару 2010.

Од тада, МРС-ЈС 31 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- МРС-ЈС 32, *Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац* (објављен у октобру 2011.)
- *Побољшања МРС-ЈС 2011.* (објављена у октобру 2011.)

### Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 31

Параграф	Врста измене	Порекло измене
Увод	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011
6	Измењен	МРС-ЈС 32, објављен у октобру 2011.
132А	Нов	МРС-ЈС 32, објављен у октобру 2011.

Јануар 2010.

## МРС-ЈС 31 – НЕМАТЕРИЈАЛНА ИМОВИНА

### Садржај

#### Параграфи

Циљ	1
Делокруг	2-15
Нематеријална наследна имовина	11-15
Дефиниције	16-25
Нематеријална имовина	17-20
Контрола имовине	21-24
Будуће економске користи	25
Признавање и одмеравање	26-65
Засебно стицање	32-39
Накнадни трошкови стечених пројеката истраживања и развоја	40-41
Нематеријална имовина стечена кроз трансакције које нису трансакције размене	42-43
Размене имовине	44-45
Интерно генерисани гудвил	46-48

Интерно генерисана нематеријална имовина	49-51
Фаза истраживања	52-54
Фаза развоја	55-62
Цена коштања интерно генерисане нематеријалне имовине	63-65
Признавање расхода	66-70
Раније настали расходи се не признају као имовина	70
Накнадно одмеравање	71-86
Модел набавне вредности	73
Модел ревалоризације	74-86
Корисни век трајања .....	87-95
Нематеријална имовина са ограниченим корисним веком	96-105
Амортизациони период и метод амортизације	96-98
Резидуална вредност	99-102
Провера амортизационог периода и метода амортизације	103-105
Нематеријална имовина са неограниченим корисним веком	106-109
Провера процене корисног века трајања	108-109
Надокнадивост књиговодствене вредности – губитака од умањења вредности	110
Повлачење из употребе и отуђивање	111-116
Обелодањивање	117-127
Опште напомене	117-122
Нематеријална имовина која се после признавања одмерава према моделу ревалоризације	123-124
Издаци по основу истраживања и развоја	125-126
Друге информације	127
Прелазне одредбе	128-131
Датум почетка примене	132-133
Прилог А: Упутство за примену	
Прилог Б: Измене других МРС-ЈС	
Основа за закључивање	
Илустративни примери	
Поређење са IAS 38	

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 31 *Нематеријална имовина* изложен је у параграфима 1–133. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС–ЈС 30 треба читати у контексту његовог циља, Основе за закључивање и *Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС–ЈС 3 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

## Циљ

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

## Делокруг

2 Ентитет који припрема и презентује финансијске извештаје уз примену обрачунске основе рачуноводства, примењује овај стандард у рачуноводственом обухватању нематеријалне имовине.

3. Овај стандард треба да се примењује при рачуноводством обухватању нематеријалне имовине, изузев:

(а) нематеријалне имовине која се налази у делокругу других стандарда;

(б) финансијских средстава, као што је дефинисано у МРС-ЈС 28, *Финансијски инструменти: Презентација*;

- (ц) код признавања и одмеравања средстава за истраживање и процењивање (видети релевантан међународни или национални стандард који се бави истраживањем и проценом минералних ресурса); и
- (д) код издатака по основу развоја и екстракције минерала, нафте, природног гаса и сличних необновљивих ресурса.
- (е) нематеријалне имовине стечене у пословним комбинацијама (видети релевантан међународни или национални стандард који се бави пословним комбинацијама):
- (ф) гудвила стеченог у пословним комбинацијама (видети релевантан међународни или национални стандард који се бави пословним комбинацијама):
- (г) овлашћења и права установљених законом, уставом или еквивалентним средствима;
- (х) одложених пореских средстава (видети релевантан међународни или национални стандард који се бави порезом да добитак)
- (и) одложених трошкова стицања и нематеријалну имовину, који проистичу из уговорних права осигуратеља по основу уговора о осигурању из делокруга релевантног међународног или националног стандард који се бави уговорима о осигурању. У случајевима када релевантан међународни или национални стандард не прописује посебне захтеви за обелодањивањем те нематеријалне имовине, захтеви за обелодањивањем из овог стандарда примењују се на ову нематеријалну имовину;
- (ј) сталне нематеријалне имовине, класификоване као имовина која се држи за продају (или укључену у групу за отуђење која се класификује као група која се држи за продају), у складу са релевантним међународним или националним стандардом који се бави сталном нематеријалном имовином која се држи за продају и престанком пословања.
- (к) У вези са наследном нематеријалном имовином. Међутим, захтеви у вези са обелодањивањем из параграфа 115-127 се примењују на ону наследну имовину која су призната.

4. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора осим на јавна предузећа.

5. У Предговору међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор које је објавио IPSASB објашњено је да јавна предузећа примењују IFRS које објављује IASB. Јавна предузећа су дефинисана MPC-ЈС 1, *Презентација финансијских извештаја*.

6. Уколико се неким другим MPC-ЈС обрађује нека посебна врста нематеријалне имовине, ентитет примењује тај стандард уместо овог стандарда. На пример, овај стандард се не примењује на:

(а) нематеријалну имовину коју ентитет држи ради продаје у редовном току пословања (видети MPC-ЈС 11 *Уговори о изградњи и MPC-ЈС 12, Залихе*);

(б) уговоре о лизингу који су обухваћени MPC-ЈС 12, *Лизинг*;

(ц) средства која проистичу из примања запослених (видети MPC-ЈС 25, *Примања запослених*);

(д) финансијска средства како су дефинисана у MPC-ЈС 28. Признавање и одмеравање неких финансијских средстава је покривено MPC-ЈС 6, *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*, MPC-ЈС 7, *Инвестиције у придружене ентитет* и MPC-ЈС 8, *Учешћа у заједничким подухватима*.

(е) Признавање и почетно одмеравање средства концесије за пружање услуга која су обухваћена делокругом IPSAS 32, *Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац*. Међутим, овај Стандард се такође примењује на накнадно одмеравање и обелодањивање оваквих средстава.

7. Нека нематеријална имовина може бити садржана у физичкој супстанци, као што је компакт диск (у случају компјутерског софтвера) правна документација (за патенте или лиценце) или филм. Када одређује да ли неку имовину која садржи и елемент и нематеријалног и материјалног треба третирати према MPC-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема* или као нематеријалну имовину према овом стандарду, ентитет користи расуђивање да би проценио који елемент значајнији. На пример, софтвер за навигацију за борбени авион је саставни део авиона те се и третира као некретнина, постројење и опрема. Исто важи и за оперативни систем рачунара. Када софтвер није саставни део хардвера, компјутерски софтвер се третира као нематеријална имовина.

8. Овај стандард се, између осталог, примењује и на издатке оглашавања, обуке, започињања пословања, истраживања и развоја. Активности истраживања и развоја су усмерене на развој знања. Стога, иако резултат ових активности може бити и имовина са физичком суштином (на пример, прототип) физички елемент ове имовине је секундаран у односу на његову нематеријалну компоненту, а то је знање садржано у њему.

9. У случају финансијског лизинга имовина, која је основ трансакције може бити материјална

или нематеријална. Након почетног признавања нематеријалне имовине, стечене финансијским лизингом, рачуноводствено обухватање се врши у складу са овим стандардом. Права по основу уговора о лиценцама, за предмете као што су играни филмови, видео-снимци, драме, рукописи, патенти и ауторска права су искључени из делокруга МРС-ЈС-а 13 и спадају у делокруг овог стандарда.

10. До искључивања из делокруга неког стандарда може доћи уколико су активности или трансакције толико специјализоване да покрећу одређена рачуноводствена питања која је можда потребно третирати на неки други начин. Таква питања се јављају код обрачунавања издатака истраживања у циљу проналажења или развоја и вађења нафте, гаса, или минералних залиха у екстрактивној индустрији и у случају уговора о осигурању. Стога се овај стандард не примењује на издатке по основу таквих активности и уговора. Међутим, овај стандард се примењује на другу употребљену нематеријалну имовину (као што је компјутерски софтвер) и на друге издатке (као што су трошкови започињања пословања) настале у екстрактивној индустрији или у ентитетима за осигурање.

### **Нематеријална наследна имовина**

11. Овај стандард не захтева од ентитета да призна наследну имовину која би у другом случају испуњавала дефиницију и критеријуме признавања ставки некретнина, постројења и опреме. Ако неки ентитет призна нематеријална наследна имовину, он мора применити захтеве за обелодањивање овог стандарда и може, али није обавезан, да примени поступке одмеравања захтеване овим стандардом.

12. Нека нематеријална имовина је описана као “нематеријална наследна имовина” због свог културног, еколошког или историјског значаја. Примери нематеријалне наследне имовине укључују историјске грађевине и споменике, археолошка налазишта, заштићене области и природне резерве, и уметничка дела. Нематеријална наследна имовина има одређене одлике, укључујући одлике наведене у даљем тексту (мада ове одлике нису специфичне само за та средства):

(а) мало је вероватно да ће се њихову вредност у културном, еколошком, образовном и историјском смислу у потпуности одражавати финансијска вредност заснована само на тржишној цени;

(б) законске и/или уставне обавезе могу наметати забране или строга ограничења отуђења путем продаје;

(ц) њихова вредност се може повећати током времена; и

(д) може бити тешко да се процени користан век њихове употребе, који у неким случајевима може износити неколико стотина година.

13. Ентитети јавног сектора могу имати више нематеријалних наследних средстава стицијаних током низа година и на различите начине, као што су: куповина, из донација, из заоставштина и конфискација. Ова средства се ретко чувају ради могућности да стварају новчане приливе, и могу постојати законске или друштвене сметње за коришћење у такве сврхе.

14. Услужни потенцијал неких нематеријалних наследних средстава разликује се у односу на њихову наследну вредност, на пример, историјска зграда која се користи као канцеларијски простор. У тим случајевима, она се могу признати и одмеравати на истој основи као и друге ставке некретнина, постројења и опреме. Наследни потенцијал других наследних средстава ограничен је њиховим одликама. Постојање алтернативног услужног потенцијала може утицати на избор основе за одмеравање.

15. У складу са захтевима за обелодањивањем из параграфа 117–124, од ентитета се захтева да изврше обелодањивања признатих средстава. Стога се од ентитета који признају наследна средства захтева да обелодане, у вези са тим средствима, чињенице као што су, на пример:

(а) коришћена основа за одмеравање;

(б) коришћени метод амортизације, уколико постоји;

(ц) бруто књиговодствену вредност;

(д) акумулирану исправку вредности на крају датог периода, уколико постоји; и

(е) усаглашавање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, уз исказивање одређених делова садржаја.

### **Дефиниције**

16. У овом стандарду користе се следећи термини са дефинисаним значењима:

**Развој** је примена резултата истраживања или примена другог научног достигнућа или дизајна

производње нових значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу.

**Књиговодствена вредност** је износ у ком је неко средство признато у извештају о финансијском стању након одбитка акумулиране исправке вредности и акумулираних импаритетних губитака.

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

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

Термини дефинисани у другим МРС–ЈС се у овом стандарду користе у истом значењу као и у тим другим стандардима и поново се јављају у појмовнику дефинисаних термина који се објављује засебно.

#### **Нематеријална имовина**

17. Ентитети често троше ресурсе, или стварају обавезе, приликом стицања, развоја, одржавања или побољшавања нематеријалних ресурса, као што су научно и техничко знање, пројектовање и имплементација нових процеса или система, лиценце, интелектуална својина и трговачке марке (укључујући заштитне знакове и издавачке наслове). Уобичајени примери ставки које су обухваћене овим широким називима су компјутерски софтвер, патенти, ауторска права, играни филмови, листе корисника услуга, стечене дозволе за рибарење, стечене увозне квоте, франшизе и односи према корисницима услуга.
18. Дефиницију нематеријалне имовине не задовољавају све ставке описане у параграфу 17, као што су могућност идентификације, контрола над ресурсом и постојање будуће економске користи или услужног потенцијала. Уколико ставка из делокруга овог стандарда не задовољава дефиницију нематеријалне имовине, издаци њеног стицања или интерног генерисања се признају као расход када настану.
19. **Имовина је препознатљива ако је или:**
  - (а) одвојива, односно када се може одвојити или оделити од ентитета и продати, пренети, лиценцирати, изнајмити или разменити, било појединачно или заједно са повезаним уговором, препознатљивом имовином или обавезом, без обзира да ли ентитет има намеру да то уради; или
  - (б) настаје по основу обавезујућих аранжмана (укључујући права по основу уговора и друга законска права), без обзира на то да ли су та права преносива или одвојива од ентитета или од других права или обавеза.
20. У сврхе овог стандарда, обавезујући аранжман описује аранжман који садржи права и обавезе за стране у аранжману као да се ради о уговору .

#### *Контрола имовине*

21. Ентитет контролише имовину уколико је у стању да стекне будуће економске користи или услужни потенцијал које проистиче из ресурса и да ограничи приступ других тим користима или том услужном потенцијалу. Способност ентитета да контролише будуће економске користи или услужни потенцијал од нематеријалне имовине обично потиче из законских права која су правоснажна на суду. У случају одсуства законских права, теже је демонстрирати контролу. Међутим, законска правоснажност права није нужан услов контроле, пошто ентитет може бити у стању да контролише будуће економске користи или услужни потенцијал на неки други начин.
22. Научно или техничко знање могу довести до будућих економских користи или услужног потенцијала. Ентитет контролише те користи или услужни потенцијал ако је, на пример, знање заштићено законским правима, као што су ауторска права, ограничењем трговинског уговора (где је то дозвољено) или правном обавезом запослених да поштују поверљивост.
23. Ентитет може располагати квалификованим тимом и може бити у стању да идентификује додатне вештине појединаца које ће, по обуци, доприносити будућим економским користима или услужном потенцијалу. Ентитет може такође очекивати да ће особље наставити да ставља

на располагање своје вештине ентитету. Међутим, ентитет обично нема довољну контролу над очекиваним будућим економским користима или услужним потенцијалом које проистичу од квалификованог тима и од обуке да би ове задовољиле дефиницију нематеријалне имовине. Из сличног разлога, специфични управљачки или технички таленат вероватно неће задовољити дефиницију нематеријалне имовине, осим ако није заштићен законским правима да се он користи и да се прибаве будуће очекиване економске користи или услужни потенцијал од њега, и ако такође задовољава друге делове дефиниције.

24. Ентитет може имати такав портфолио корисника услуга или такве резултате у допирању до циљних корисника услуга да може очекивати да ће због напора да изгради односе са корисницима и њихову лојалност, ти корисници наставити да користе његове услуге. Међутим, у одсуству законских права да се заштити, или других начина да се контролишу односи са корисницима или лојалност корисника, ентитет обично нема довољну контролу над економским користима или услужним потенцијалом из односа са корисницима услуга и њихове лојалности да би такве ставке (на пример, портфолио корисника услуга, учешће на тржишту или стопа успешности услуге, однос са корисницима, лојалност корисника) задовољавале дефиницију нематеријалне имовине. У одсуству законских права заштите односа са корисницима, трансакције размене за исте или сличне неуговорне односе са корисницима услуга (осим у случају када су део пословне комбинације) пружају доказ да ентитет, ипак, може да контролише очекиване будуће економске користи или услужни потенцијал од односа са корисницима услуга. Пошто такве трансакције размене такође обезбеђују доказ да су односи са корисницима услуга одвојиви, ови односи са корисницима задовољавају дефиницију нематеријалне имовине.

#### *Будуће економске користи*

25. Будуће економске користи или услужни потенцијал које притичу од нематеријалне имовине могу укључивати и приход од продаје производа или услуга, уштеде трошкова, или друге користи од имовине коју ентитет користи. На пример, коришћење интелектуалне својине у производном или услужном процесу може смањити будуће трошкове производње, пре него повећати будуће приходе (на пример, систем на интернету који омогућава грађанима да брже продуже важност своје возачке дозволе, чиме се смањује број запослених који раде на тим пословима, а у исто време се убрзава поступак обраде).

### **Признавање и одмеравање**

26. Признавање неке ставке као нематеријалне имовине захтева да ентитет покаже да ставка задовољава:

- (а) дефиницију нематеријалне имовине (видети параграфе 17-25); и
- (б) критеријуме признавања (видети параграфе 28-30).

Овај захтев се односи на трошак одмерен при признавању (трошак од трансакције размене или интерног стварања нематеријалне имовине, као и на фер вредност нематеријалног средства стеченог кроз трансакције које нису трансакције размене) трошкове који настају накнадно у процесу доградње, замене дела или сервисирања те имовине.

27. Природа нематеријалне имовине је таква да се, у многим случајевима, не врши дорада те имовине односно замена неког њеног дела. У складу са тим, већина накнадних издатака ће вероватно одржавати очекиване будуће економске користи или услужни потенцијал садржане у постојећој нематеријалној имовини пре него задовољити дефиницију нематеријалне имовина и критеријуме за признавање из овог стандарда. Осим тога, често је накнадне издатке теже приписати директно одређеној нематеријалној имовини, него предузећу у целини. Стога ће само у ретким случајевима накнадни издаци – издаци настали након почетног признавања стечене нематеријалне имовине или након довршетка процеса интерног генерисања нематеријалне имовине – бити признати у књиговодственој вредности имовине. У складу са параграфом 61, накнадни издаци у вези са заштитним знаковима (“брендovima”), импресумима, издавачким насловима, листама корисника услуга и ставкама сличним по садржини (било да су екстерно стечене или интерно генерисане) увек се признају у суфициту или дефициту у тренутку када настану, због тога што се такви издаци не разликују од издатака развоја целог предузећа.

28. Нематеријална имовина се признаје ако , и само ако:
- (а) је вероватно да ће се будуће економске користи или услужни потенцијал, које су приписиве имовини, улити у ентитет; и
  - (б) ако се набавна вредност или фер вредност имовине може поуздано одмерити.
29. Ентитет процењује вероватноћу будућих економских користи или услужног потенцијала користећи разумне и прихватљиве претпоставке које представљају најбољу процену управе ентитета укупних економских услова који ће постојати током корисног века те имовине.
30. Ентитет користи просуђивање да процени степен извесности који се везује за будуће економске користи или услужни потенцијал који су приписиви коришћењу имовине на основу доказа расположивих у време почетног признавања, дајући при томе већи значај екстерним доказима.
31. Нематеријална имовина се почетно одмерава по набавној вредности у складу са параграфима 32-43. Када се нематеријална имовина стекне кроз трансакцију која није трансакција размене, њена почетна вредност на дан стицања се одмерава као њена фер вредност на тај датум.

#### **Засебно стицање**

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

да би могла да функционише на начин који је предвидео менаџмент, приход и повезани расходи споредних активности признају се одмах као суфицит или дефицит, и укључују у одговарајуће класификације прихода или расхода.

39. Уколико је плаћање за нематеријалну имовину одложено на период дужи уобичајених кредитних услова, њена набавна вредност је цена готовинског еквивалента. Разлика између тог износа и укупних плаћања се признаје као расход камате током периода кредитирања, осим ако се не капитализује у складу са третманом капитализације који дозвољава МРС-ЈС 5, *Трошкови позајмљивања*.

#### **Накнадни трошкови стечених пројеката истраживања и развоја**

#### **40. Трошкови истраживања и развоја који**

**(а) се односе на пројекат истраживања и развоја стечен засебно и признат као нематеријална имовина; и**

**(б) су настали након стицања тог пројекта;**

**рачуноводствено се обухвата у складу са параграфима 52-60.**

41. Примена захтева из параграфа 52–60 подразумева да се накнадни издаци пројекта истраживања и развоја, стеченог засебно или у оквиру пословне комбинације и признатог као нематеријална имовина:

(а) признају као расход када настану, уколико је реч о издацима истраживања;

(б) признају као расход када настану, уколико је реч о издацима развоја који не испуњавају критеријум за признавање као нематеријална имовина из параграфа 55, и

(ц) додају књиговодственој вредности стеченог пројекта истраживања или развоја, уколико се ради о издацима развоја који испуњавају критеријум за признавање из параграфа 55.

#### **Нематеријална имовина стечена кроз трансакције које нису трансакције размене**

42. У одређеним случајевима, нематеријална имовина се може стећи кроз трансакције које нису трансакције размене. То се може десити када други ентитет јавног сектора трансферише ентитету кроз трансакцију која није трансакција размене, нематеријалну имовину као што су права за аеродромске писте, лиценце за рад радио или телевизијских станица, увозне дозволе или квоте или права на приступ другим ограниченим ресурсима. Приватно лице, на пример добитник Нобелове награде, може да завешта своје личну документацију, укључујући права на издавање својих радова националном архиву (ентитету јавног сектора) у трансакцији која није трансакција размене.

43. Под овим околностима, набавна цена ставке је њена фер вредност на дан стицања. За потребе овог стандарда, одмеравање приликом признавања нематеријалне имовине стечене кроз трансакцију која није трансакција размене по фер вредности у складу са захтевима из параграфа 74, не представља ревалоризацију. Сходно томе, захтеви који се односе на ревалоризацију уз параграфа 74, као и повезани коментари у параграфима 75-86, примењују се само када ентитет изабере да ревалоризује нематеријалну ставку у наредним извештајним периодима.

#### **Размене имовине**

44. Један или више делова нематеријалне имовине се могу стећи у замену за немонетарно средство или средства или за комбинацију монетарних и немонетарних средстава. Разматрање које следи се у потпуности односи на размену једног немонетарног средства за друго, али се такође примењује на све размене описане у претходној реченици. Набавна вредност такве нематеријалне имовине се одмерава по фер вредности осим ако се фер вредност како добијене тако и уступљене имовине не може поуздано одмерити. Стечена имовина се одмерава на овај начин чак и ако ентитет не може одмах да престане да признаје уступљену имовину. Уколико се стечена имовина не одмерава по фер вредности, њена набавна вредност се одмерава по књиговодственој вредности уступљене имовине.

45. У параграфу 28(б) се наводи да је услов признавања нематеријалне имовине да се набавна вредност имовине може поуздано одмерити. Фер вредност нематеријалне имовине за коју не постоје упоредиве тржишне трансакције се може поуздано одмерити уколико (а) променљивост опсега разумних процена фер вредности није значајна за ту имовину или (б) вероватноћа различитих процена у оквиру овог опсега се може оценити у разумној мери и користити при процењивању фер вредности. Уколико је ентитет у могућности да поуздано утврди фер вредност било примљене или уступљене имовине, тада се за одмеравање набавне вредности користи фер вредност уступљене



имовине осим у случајевима када је фер вредност примљене имовине више очигледна.

#### **Интерно генерисани гудвил**

##### **46. Интерно генерисани гудвил се не признаје као имовина.**

47. У неким случајевима, издатак настаје да би се генерисале будуће економске користи или услужни потенцијал, али резултат није креирање нематеријалне имовине која испуњава критеријуме признавања из овог стандарда. Такав издатак се често описује као издатак који доприноси интерно генерисаном гудвилу. Интерно генерисани гудвил се не признаје као имовина зато што није ресурс који се може идентификовати (не може да се одвоји нити проистиче из обавезујућих аранжмана (укључујући права по основу уговора или друга законска права), који ентитет контролише и који се може поуздано одмеравати по набавној вредности (цени коштања).

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

#### **Интерно генерисана нематеријална имовина**

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

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

Због тога, поред уважавања општих захтева за признавање и почетно одмеравање нематеријалне имовине, ентитет примењује захтеве и упутства из параграфа 50–65 за сву интерно генерисану нематеријалну имовину.

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

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

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

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

#### *Фаза истраживања*

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

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

54. Примери активности истраживања су:

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

#### *Фаза развоја*

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

- (а) техничку изводљивост завршавања нематеријалне имовине, тако да ће она бити расположива за коришћење или продају;

- (б) своју намеру да заврши нематеријалну имовину и да је користи или прода;
- (ц) своју способност коришћења или продаје нематеријалне имовине;
- (д) како ће нематеријална имовина генерисати вероватне будуће економске користи или услужни потенцијал. Између осталог, ентитет може да демонстрира постојање тржишта за производ нематеријалне имовине или саму нематеријалну имовину или, уколико се користи интерно, употребљивост нематеријалне имовине;
- (е) расположивост адекватних техничких, финансијских и других ресурса за завршавање развоја и коришћење или продају нематеријалне имовине; и
- (ф) његову способност поузданог одмеравања издатака који се могу приписати нематеријалној имовини током њеног развоја.

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

57. Примери активности развоја су:

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

58. Да би демонстрирао како ће нематеријална имовина генерисати вероватне будуће економске користи или услужни потенцијал, ентитет процењује будуће економске користи које ће добити од имовине коришћењем принципа из МРС-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину* или МРС-ЈС 26, *Умањење вредности имовине која генерише готовину*, по потреби. Уколико имовина генерише будуће економске користи или услужни потенцијал само у комбинацији са другом имовином, ентитет примењује концепт јединица које генеришу готовину из МРС-ЈС 26.

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

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

**61. Интерно генерисани заштитни знакови, импресуми, издавачки наслови листе корисника услуга и ставке сличне садржине се не признају као нематеријална имовина.**

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

#### **Цена коштања интерно генерисане нематеријалне имовине**

63. Цена коштања интерно генерисане нематеријалне имовине за потребе параграфа 31, је збир издатака насталих од дана када је нематеријална имовина први пут испунила критеријум признавања према параграфима 28, 29 и 55. Параграфом 70 се забрањује поновно појављивање издатака претходно признатих као расход.

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

- (а) трошкови материјала и услуга коришћених или потрошених у генерисању нематеријалне имовине;
  - (б) трошкови примања запослених (како су дефинисани у МРС-ЈС 25) који настају у генерисању нематеријалне имовине;
  - (ц) провизије за регистровање законског права ; и
  - (д) амортизација патената и лиценци који се користе за генерисање нематеријалне имовине.
- МРС-ЈС 5 прецизира критеријуме за признавање камате као елемента набавне вредности средства које се квалификује.

65. Следеће позиције, нису компоненте цене коштања интерно генерисане нематеријалне имовине:

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

### **Признавање расхода**

**66. Издатак по основу нематеријалне ставке се признаје као расход онда када је настао, осим ако не улази у набавну вредност (цену коштања) нематеријалне имовине које испуњава услове признавања (видети параграф 26–65).**

67. У неким случајевима издатак настаје да се обезбеде будуће економске користи или услужни потенцијал ентитету, али не стиче се нити креира нематеријална имовина нити нека друга имовина која се може признати. У случајевима набавке робе (добара), ентитет признаје издатак као расход када стекне право приступа добрима. У случају набавке услуга, ентитет признаје издатак као расход када су услуге извршене. На пример, издатак истраживања се признаје као расход када је настао (видети параграф 52). Други примери издатака који се признају као расход када настану укључују:

- (а) издатак започињања пословања (трошкови покретања посла) осим ако овај издатак није укључен у набавну вредност (цену коштања) неке некретнине, постројења и опреме у складу са МРС-ЈС 17. Трошкови започињања пословања се могу састојати од трошкова оснивања као што су правни и административни трошкови настали при оснивању ентитета као правног субјекта, издатак отварања новог објекта или предузећа (трошкови пре започињања пословања) или издаци започињања нових пословних активности или лансирања нових производа или процеса (предоперативни трошкови).
- (б) издатак активности обуке;
- (ц) издатак рекламних и промотивних активности (укључујући каталоге за поручивање путем поште и информативне брошуре); и
- (д) издатак премештања неког дела или целог ентитета на другу локацију или њихове реорганизације.

68. Ентитет има право приступа роби када је поседује. Слично томе, има право приступа добрима када их је добављач изградио у складу са условима уговора и ентитет може захтевати испоруку у замену за извршење плаћања. Услуге су примљене када су пружене од стране добављача у складу са уговором о извршењу услуга ентитету а не када их ентитет користи за извршење других услуга, на пример за извршење услуга рекламирања корисницима те услуге.

69. Параграф 66 не спречава ентитет да призна плаћања пре рока као имовину када је плаћање извршено пре него што је ентитет стекао право приступа роби. Слично томе параграф 66 не спречава ентитет да призна плаћања пре рока као имовину када је плаћање за услуге извршено пре него што ентитету пружене те услуге.

**Раније настали расходи се не признају као имовина**

**70. Издатак за нематеријалну ставку која је почетно призната као расход у складу са овим стандардом се не признаје као део набавне вредности (цене коштања) имовине на неки каснији датум.**

### **Накнадно одмеравање**

**71. Ентитет као своју рачуноводствену политику опредељује или модел набавне вредности из параграфа 73 или модел ревалоризације из параграфа 74. Уколико једно нематеријално**

**средство рачуноводствено обухвата применом модела ревалоризације, сва друга имовина из његове групе се такође одмерава применом истог модела, осим ако не постоји активно тржиште за ту другу имовину.**

72. Група нематеријалне имовине је група имовине сличне природе и намене у пословању ентитета. Ставке у оквиру једне групе нематеријалне имовине се ревалоризују истовремено, да би се избегла селективна ревалоризација имовине као и да износи у финансијским извештајима не би представљали мешавину трошкова и вредности на различите датуме.

**Модел набавне вредности**

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

**Модел ревалоризације**

74. **Након почетног признавања, нематеријална имовина се књижи по ревалоризованој вредности, што је њена фер вредност на дан ревалоризације, умањена за акумулирану амортизацију. У сврху ревалоризације према овом стандарду, фер вредност се утврђује позивањем на активно тржиште. Ревалоризација се врши толико редовно да се књиговодствена вредност имовине на датум извештавања битно не разликује од фер вредности те имовине.**

75. Модел ревалоризације не дозвољава:

- (а) ревалоризацију нематеријалне имовине која није претходно призната као имовина; или
- (б) почетно признавање нематеријалне имовине у другим износима осим по набавној вредности (цени коштања).

76. Модел ревалоризације се примењује пошто је имовина почетно призната по набавној вредности (цени коштања). Међутим, ако је само део набавне вредности (цене коштања) признат као имовина, због тога што имовина није задовољила критеријуме признавања до дела процеса (видети параграф 63), модел ревалоризације се може применити на целу ту имовину. Такође, модел ревалоризације се може применити на нематеријалну имовину која је добијена трансакцијом која није трансакција размене (видети параграфе 42-43).

77. За нематеријалну имовину није уобичајено да постоји активно тржиште мада се ово може десити. На пример, у одређеним правним системима, може постојати активно тржиште за слободно преносиве хомогене групе дозвола или производних квота. Међутим, активно тржиште не може постојати за заштитне знакове, новинске импресуме, музичка и филмска издавачка права, патенте или трговачке марке, због тога што је свака та имовина јединствена. Такође, иако се нематеријална имовина купује и продаје, о уговорима преговарају појединачни купци и продавци, а трансакције су релативно ретке. Из наведених разлога, цена која се плаћа за неку имовину можда не даје довољан доказ о фер вредности неке друге имовине. Штавише, цене често нису доступне јавности.

78. Учесталост ревалоризације зависи од променљивости фер вредности нематеријалне имовине која се ревалоризује. Уколико се фер вредност ревалоризоване имовине битно разликује од књиговодствене вредности, неопходна је даља ревалоризација. Нека нематеријална имовина може имати значајна и променљива кретања фер вредности што захтева обавезну годишњу ревалоризацију. Такве честе ревалоризације нису неопходне када је у питању нематеријална имовина са безначајним кретањима фер вредности.

79. Уколико се нематеријална имовина ревалоризује, евентуална амортизација на дан ревалоризације се или:

- (а) преправља пропорционално са променом бруто књиговодствене вредности ове имовине, тако да се књиговодствена вредност имовине после ревалоризације изједначава са њеном ревалоризованом вредношћу; или
- (б) се елиминише, у односу на бруто књиговодствену вредност имовине, а нето износ се преправља према ревалоризованој вредности имовине.

80. **Уколико се нематеријална имовина из групе ревалоризоване нематеријалне имовине не може ревалоризовати због тога што не постоји активно тржиште за ову имовину, имовина се књижи по набавној вредности (цени коштања) умањеној за евентуалну амортизацију и губитке од умањења вредности.**

81. **Уколико се фер вредност ревалоризоване нематеријалне имовине више не може**

**утврђивати позивањем на активно тржиште, књиговодствена вредност имовине је ревалоризована вредност на дан последње ревалоризације спроведене с позивањем на активно тржиште, умањена за евентуалну накнадну акумулирану амортизацију и накнадне акумулиране губитке од умањења вредности.**

82. Чињеница да више не постоји активно тржиште за ревалоризовану нематеријалну имовину, може указати на то да је вредност имовине можда умањена и да је треба тестирати у складу са МРС-ЈС 21 или МРС-ЈС 26, по потреби.

83. Уколико се фер вредност имовине може утврдити с позивањем на активно тржиште на датум следећег одмеравања, модел ревалоризације се примењује од тог датума.

**84. Уколико се књиговодствена вредност нематеријалне имовине увећа као резултат ревалоризације, то увећање се директно приписује ревалоризационим резервама. Међутим, повећање се признаје у суфициту или дефициту у износу у ком поништава ревалоризационо умањење исте имовине претходно признате у суфициту или дефициту.**

85. Уколико се књиговодствена вредност смањи као резултат ревалоризације, то смањење се признаје у суфициту или дефициту. Међутим, смањење се признаје директно у нето имовини/капиталу у износу потражног салда у ревалоризационој резерви за ту имовину. Смањење признато у укупном осталом резултату смањује износ акумулиран у капиталу у оквиру позиције ревалоризационе резерве.

86. Кумулиране ревалоризационе резерве укључене у нето имовину/капитал се могу преносити директно у акумулирани суфицит или дефицит када се те резерве реализују. Цела ова резерва се може реализовати приликом расходања или отуђења имовине. Међутим, неке резерве се могу реализовати док ентитет користи имовину; у таквом случају, остварени износ резерве је разлика између амортизације обрачунате на основу ревалоризоване књиговодствене вредности имовине и амортизације која би се признала на основу историјског трошка (набавне вредности – цене коштања) имовине. Пренос из ревалоризационих резерви у акумулирани суфицит или дефицит се не врши кроз суфицит или дефицит.

### **Корисни век трајања**

**87. Ентитет треба да процени да ли је корисни век нематеријалне имовине ограничен или неограничен и уколико је ограничен треба да одреди временски период, или број произведених или сличних јединица, који чини тај користан век трајања. За нематеријалну имовину се сматра да има неограничен корисни век, уколико се на основу анализе свих релевантних фактора не може предвидети завршетак периода у коме се очекује да ће нематеријална имовина генерисати приливе нето токова готовине или обезбедити услужни потенцијал за ентитет.**

88. Рачуноводствено обухватање нематеријалне имовине се базира на њеном корисном веку. Нематеријална имовина са ограниченим корисним веком се амортизује (видети параграфе 96–105) док се за нематеријалну имовину са неограниченим веком трајања не врши амортизација (видети параграфе 106–109). Упутство за примену које прати овај Стандард илуструје утврђивање корисног века за различиту нематеријалну имовину, и накнадни рачуноводствени обухват ове имовине заснован на утврђеном корисном веку трајања.

89. У одређивању корисног века имовине потребно је у разматрање укључити многе факторе, као што су:

- (а) очекивана употреба имовине у ентитету, и да ли би и други менаџмент тим могао ефикасно да управља том имовином.
- (б) типични производни циклус имовине и јавне информације о проценама корисних векова сличне имовине која се користе на сличан начин.
- (ц) технички, технолошки, комерцијални или други типови застарелости;
- (д) стабилност делатности у којој делује имовина и промене у тржишној потражњи за производима и услугама добијених од те имовине;
- (е) очекиване акције конкурената или потенцијалних конкурената;
- (ф) висина издатака за одржавање потребно да би се добиле будуће економске користи или услужни потенцијал из имовина и способности и намера ентитета да достигне тај ниво;
- (г) период контроле над имовином и правна или слична ограничења у коришћењу имовине, као што су датуми истека повезаних лизинг уговора, и
- (х) да ли век трајања имовине зависи од века трајања друге имовине ентитета.

90. Израз „неограничен“ не значи „бесконачан“. Користан век трајања нематеријалне имовине одражава само ниво будућих издатака за одржавање неопходних како би се одржао стандард учинка имовине процењен у време када се вршила процена корисног века, и намере и могућности ентитета да достигне тај ниво. Закључак да је користан век нематеријалне имовине неограничен не треба да зависи од износа за који планирани будући издаци прекорачују ниво неопходан за одржавање стандарда учинка те имовине.

91. С обзиром на брзе промене у технологији, компјутерски софтвер, и многа друга нематеријална имовина су подложни технолошкој застарелости. Због тога постоји вероватноћа да ће њихов корисни век бити кратак.

92. Корисни век трајања нематеријалне имовине може бити веома дуг или чак неограничен. Неизвесност оправдава опрезно процењивање корисног века нематеријалне имовине, али не оправдава избор корисног века који је нереално кратак.

**93. Корисни век нематеријалне имовине која проистиче из обавезујућих аранжмана (укључујући права по основу уговора или друга законских права) не превазилази период важења тих обавезујућих аранжмана (укључујући права по основу уговора или друга законских права), али може бити краћи у зависности од периода током ког ентитет очекује да ће користити имовину. Уколико се уговорна или друга законска права пренесе за ограничени период који се може обновити, користан век трајања нематеријалне имовине обухвата период(е) обнове само уколико постоје докази да ентитет може извршити обнову без значајних трошкова.**

94. Економски, политички, друштвени и законски фактори могу утицати на корисни век нематеријалне имовине. Економски, политички и друштвени фактори одређују период током ког ће ентитет добијати будуће економске користи или услужни потенцијал. Законски фактори могу ограничити период током ког ентитет контролише приступ тим користима. Корисни век је краћи од ова два периода утврђена овим факторима.

95. Постојање следећих фактора, између осталих, указује да би ентитет могао да обнови обавезујуће аранжмане (укључујући права по основу уговора или друга законских права) без значајних трошкова:

(а) постоје докази, могуће засновани на искуству, да ће се обавезујући аранжмани (укључујући права по основу уговора или друга законских права) обновити. Ако обнављање зависи од сагласности треће стране, то подразумева доказе да ће трећа страна дати своју сагласност;

(б) постоје докази ће сви докази неопходни за постизање обнављања бити задовољени; и

(ц) трошкови обнављања за ентитет нису значајни у поређењу са будућим економским користима или услужним потенцијалом које ентитет очекује од обнављања.

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

## **Нематеријална имовина са ограниченим корисним веком**

### **Амортизациони период и метод амортизације**

96. **Износ нематеријалне имовине са ограниченим корисним веком која се амортизује, се алоцира систематски током њеног корисног века. Обрачун амортизације започиње када имовина постане расположива за употребу, односно када се налази на локацији и у стању спремном за пословање на начин који је руководство предвидело. Амортизација престаје на ранији од следећа два датума: датум на који се имовина класификује као имовина која се држи за продају (или на који се укључује у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају) у складу са релевантним међународним или националним стандардом који се бави сталном имовином која се држи ради продаје и престанком пословања и на датум на који престаје признавање имовине. Коришћени метод амортизације одражава динамику којом се очекује да ће ентитет трошити будуће економске користи или услужни потенцијал од имовине. Ако се динамика не може поуздано утврдити, користи се праволинијски (линеарни) метод. Трошкови амортизације за сваки период се признају у суфициту или дефициту, осим ако неки други стандард не дозвољава или не захтева да се укључе у књиговодствену вредност неке друге имовине.**

97. Различите методе амортизације се могу користити за распоређивање износа имовине који се

амортизује систематски током њеног века трајања. Ови методи укључују метод праволинијског отписа (пропорционална метода), метод опадајућег салда (дегресивни метод) и метод броја произведених јединица (функционални метод). Метод који ће се користити се бира на основу очекиваног обрасца потрошње очекиваних будућих економских користи или услужног потенцијала садржаних у имовини и доследно се примењује из периода у период, уколико не дође до промене очекиваног обрасца потрошње економских користи или услужног потенцијала које ће проистећи из те имовине.

98. Амортизација се обично признаје у суфициту или дефициту. Међутим, понекад се будуће економске користи или услужни потенцијал садржани у имовини апсорбују приликом производње друге имовине. У овом случају, трошкови амортизације представљају део цене коштања друге имовине и укључују се у њену књиговодствену вредност. На пример, амортизација нематеријалне имовине која се користи у производном процесу укључује се у књиговодствену вредност залиха (видети MPC-JC 12).

#### **Резидуална вредност**

99. **Претпоставља се да је резидуална вредност нематеријалне имовине са коначним веком трајања нула, осим ако:**

- (а) **не постоји обавеза треће стране да прибави имовину на крају њеног века трајања; или**
- (б) **не постоји активно тржиште за имовину и:**
  - (i) **Резидуална вредност се може утврдити позивањем на то тржиште; и**
  - (ii) **вероватно је да ће такво тржиште постојати на крају корисног века имовине.**

100. Износ који се амортизује за неку имовину утврђује се после одбитка његовог остатка вредност(резидуалне вредности). Свака резидуална вредност осим нуле имплицира да ентитет очекује да отуђи нематеријалну имовину пре краја њеног економског века.

101. Процена резидуалне вредности неке имовине се заснива на износу који се може надокнадити отуђењем при чему се користе цене које преовлађују на дан процене за продају сличне имовине која је дошла до краја свог корисног века и која је коришћена под условима сличним условима под којима ће се имовина користити. Резидуална вредност се проверава барем на сваки датум извештавања. Промена резидуалне вредности имовине се обрачунава као промена рачуноводствене процене у складу са MPC-JC 3 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

102. Резидуална вредност нематеријалне имовине се може увећати до износа који је једнак књиговодственој вредности или је већи од ње. Уколико се то деси, трошкови амортизације за ту имовину су нула осим ако и све док се резидуална вредност накнадно не смањи на износ мањи од књиговодствене вредности имовине.

#### **Провера амортизационог периода и метода амортизације**

103. **Амортизациони период и метод амортизације треба да се проверавају најмање на сваки датум извештавања. Уколико се очекивани корисни век имовине значајно разликује од претходних процена, амортизациони период треба променити у складу са тим. Уколико је дошло до промене у очекиваном обрасцу коришћења будућих економских користи или услужног потенцијала имовине, метод амортизације се мења да би се одразио промењени образац. Такве промене се рачуноводствено обухватају као промене рачуноводствених процена у складу са MPC-JC 3.**

104. Током употребе нематеријалне имовине, може постати очигледно да је процена њеног корисног века неадекватна. На пример, признавање губитка од умањења вредности може указати треба променити амортизациони период.

105. Током времена се образац будућих економских користи или услужног потенцијала за које се очекује да ће притицати ентитету од нематеријалне имовине може променити. На пример, може постати очигледно да је дегресивни метод одговарајући, а не праволинијски метод. Други пример је ако је коришћење права у облику лиценце одложено због активности на другим компонентама стратешког плана ентитета. У таквом случају, економске користи које проистичу из имовине могу да се не поврате све до каснијих периода.

#### **Нематеријална имовина са неограниченим корисним веком**

**106. Нематеријална имовина која има неограничен корисни век се не амортизује.**

107. У складу са МРС-ЈС 21 и МРС-ЈС 26, од ентитета се захтева да тестира нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком или нематеријалну имовину која још није расположива за употребу на умањење вредности поређењем надокнадивог услужног износа или надокнадивог износа и књиговодствене вредности

(а) на годишњем нивоу, и

(б) кад год постоје назнаке да је можда дошло до умањења вредности нематеријалне имовине.

**Провера процене корисног века трајања**

108. Корисни век нематеријалне имовине која се не амортизује се поново разматра у сваком извештајном периоду како би се утврдило да ли догађаји и околности и даље подржавају претпоставку неограниченог корисног века те имовине. Уколико то није случај, промена процене корисног века из неограниченог у ограничени се рачуноводствено обухвата као промена рачуноводствене процене у складу са МРС-ЈС 3.

109. За нематеријалну имовину одмерену по моделу набавне вредности, уколико се поновном проценом утврди да је корисни век, првобитно процењен као неограничен, ипак ограниченог трајања, ово указује на могућност да је дошло до умањења вредности имовине. Ентитет ће тестирати имовину због могућег умањења вредности поређењем надокнадивог услужног износа или надокнадивог износа, одређеног у складу са МРС-ЈС 21 или МРС-ЈС 26, по потреби, са књиговодственом вредношћу, и евентуални износ за који књиговодствена вредност прекорачује надокнадиви износ или надокнадиви услужни износ се признаје као губитак од умањења вредности.

**Надокнадивост књиговодствене вредности**

**– губитака од умањења вредности**

110. Да би се утврдило да ли је дошло до умањења вредности нематеријалне имовине која се одмерава по моделу набавне вредности, ентитет примењује МРС-ЈС 21 или МРС-ЈС 26, по потреби. Ти стандарди објашњавају када и како ентитет проверава књиговодствену вредност своје имовине, како одређује надокнадиви износ или или надокнадиви услужни износ и када признаје или сторнира губитак од умањења вредности.

**Повлачење из употребе и отуђивање**

**111. Признавање нематеријалне имовине престаје:**

(а) по отуђењу (укључујући отуђење кроз трансакцију која није трансакција размене ); или

(б) када се не очекују будуће економске користи или услужни потенцијал од њеног коришћења или отуђења.

112. Добитак или губитак који настаје из престанка признавања нематеријалне имовине се одређује као разлика између нето прихода од отуђења, ако их има, и књиговодствене вредности имовине. Он се признаје у суфициту или дефициту када имовина престане да се признаје (осим ако МРС-ЈС 13 не захтева другачије у случају продаје или повратног лизинга).

113. Отуђење нематеријалне имовине се може извршити на различите начине (на пример продајом, закључењем финансијског лизинга или трансакцијама које нису трансакције размене ). При одређивању датума отуђења такве имовине, ентитет примењује критеријуме из МРС-ЈС 9 *Приходи од трансакција размене* за сврхе признавања прихода од продаје. МРС-ЈС 13 се примењује на отуђење путем продаје или повратног лизинга.

114. У складу са принципима признавања из параграфа 28, ентитет у оквиру књиговодствене вредности признаје трошкове замене дела нематеријалне имовине, а затим престаје да признаје књиговодствену вредност замењеног дела. Уколико није изводљиво да ентитет утврди књиговодствену вредност замењеног дела, он може користити трошкове замене као назнаку набавне вредности замењеног дела у време када је стечен или интерно генерисан.

115. Надокнада која се потражује по основу отуђења нематеријалне имовине се почетно признаје по својој фер вредности. Уколико је плаћање за нематеријалну имовину одложено, примљена накнада се почетно признаје по еквиваленту цене за готовину. Разлика између номиналног износа накнаде и еквивалента цене за готовину се признаје као приход од камате у складу са МРС-ЈС 9 одражавајући



ефективни принос на потраживање.

116 Амортизација нематеријалне имовине са ограниченим корисним веком трајања не престаје када се имовина више не користи, осим ако имовина није у потпуности амортизована или је класификована као имовина које се држи за продају (или је укључена у групу за отуђење која се класификује као група која се држи ради продаје) у складу са релевантним међународним или националним стандардом који се бави сталном нематеријалном имовином која се држи за продају и престанком пословања.

## **Обелодањивање**

### **Опште напомене**

**117. Ентитет обелодањује следеће за сваку групу нематеријалне имовине, разликујући при том интерно генерисану нематеријалну имовину и другу нематеријалну имовину:**

- (а) да ли је корисни век неограничен или ограничен и ако је ограничен, корисни век и коришћене стопе амортизације;**
- (б) коришћене методе амортизације за нематеријалну имовину са коначним корисним веком;**
- (ц) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (заједно са акумулираним губицима од умањења вредности) на почетку и на крају периода;**
- (д) ставка(е) извештаја о финансијским перформансама у које је укључена амортизација нематеријалне имовине;**
- (е) усклађивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода показујући:**
  - (i) накнадна улагања, указујући одвојено она из интерног развоја и она која су стечена одвојено;**
  - (ii) имовину класификовану као имовина која се држи за продају или је укључена у групу за отуђење у складу са релевантним међународним или националним стандардом који се бави сталном нематеријалном имовином која се држи за продају и престанком пословања и друга отуђења;**
  - (iii) повећања или смањења током периода као резултат ревалоризација у складу са параграфима 74, 84 и 85 (уколико их има);**
  - (iv) губитке од умањења вредности признате у суфициту или дефициту током периода у складу са МРС-ЈС 21 или МРС-ЈС 26, по потреби (уколико их има);**
  - (v) губитке од умањења вредности сторниране у суфициту или дефициту током периода у складу са МРС-ЈС 21 или МРС-ЈС 26, по потреби (уколико их има);**
  - (vi) амортизацију признату током периода;**
  - (vii) нето курсне разлике које су резултат превођења финансијских извештаја у валуту презентације ентитета, и превођења иностраног пословања у валуту презентације ентитета; и**
  - (viii) друге промене књиговодствене вредности током периода.**

118. Група нематеријалне имовине представља груписану имовину сличне природе и употребе у пословању ентитета. Примери засебних група могу обухватати:

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

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

119. Ентитет обелодањује информације о умањеној вредности нематеријалне имовине према МРС-ЈС 21 или МРС-ЈС 26, поред информација које се захтевају параграфом 117(е)(iii) до (v).

120 МРС-ЈС 3 од ентитета захтева да обелодањује природу и ниво промена у рачуноводственој процени која има значајан ефекат у текућем периоду или се очекује да ће га имати у следећим периодима. Такво обелодањивање може бити последица следећих промена:

- (а) процене века трајања нематеријалне имовине;
- (б) метода амортизације; или

(ц) резидуалних вредности.

**121. Ентитет такође обелодањује:**

(а) за нематеријалну имовину за коју је процењено да има неограничен користан век, књиговодствену вредност имовине и разлоге који подржавају процену да имовина има неограничен користан век. Наводећи ове разлоге, ентитет ће описати фактор(е) који су имали значајну улогу у утврђивању да имовина има неограничен век трајања;

(б) опис, књиговодствену вредност и остатак амортизационог периода било које појединачне нематеријалне имовине која је значајна за финансијске извештаје ентитета;

(ц) за нематеријалну имовину стечену трансакцијом која није трансакција размене и почетно признату по фер вредности (видети параграфе 42-43):

(i) фер вредност утврђену при почетном признавању за ову имовину;

(ii) њену књиговодствену вредност; и

(iii) да ли се одмерава после признавања по методу набавне вредности или по методу ревалоризације;

(д) постојање и књиговодствену вредност нематеријалне имовине са ограниченим правом власништва и књиговодствену вредност нематеријалне имовине заложене као јемство за обавезе; и

(е) износ уговорних обавеза за стицање нематеријалне имовине.

122. Када ентитет описује фактор(е) који су имали значајну улогу у утврђивању да је корисни век нематеријалне имовине неограничен, ентитет разматра листу фактора из параграфа 89.

**Нематеријална имовина која се после признавања одмерава према моделу ревалоризације**

**123. Уколико се нематеријална имовина обрачунава по ревалоризованим вредностима, ентитет обелодањује следеће:**

(а) по групама нематеријалне имовине:

(i) ефективни датум ревалоризације;

(ii) књиговодствену вредност ревалоризоване нематеријалне имовине; и

(iii) књиговодствену вредност која би се признала да је ревалоризована група нематеријалне имовине одмеравана после признавања по моделу набавне вредности из параграфа 73;

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

(ц) методи и значајне претпоставке примењене у процени фер вредности имовине.

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

**Издаци по основу истраживања и развоја**

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

126. Издаци по основу истраживања и развоја се састоје од свих издатака који се могу директно приписати активностима истраживања или развоја или који се могу распоредити на разумној и конзистентној основи на такве активности (видети параграфе 64 и 65 за упутства о врстама издатака које треба укључити у сврху захтева обелодањивања у параграфу 125).

**Друге информације**

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

(а) опис сваке потпуно амортизоване нематеријалне имовине која је још увек у употреби; и

(б) кратак опис значајне нематеријалне имовине коју контролише ентитет али која није призната као имовина јер није испунила критеријуме признавања према овом стандарду.

**Прелазне одредбе**

**128. Ентитет који је претходно признавао нематеријалну имовину примењује овај стандард ретроспективно у складу са МРС-ЈС 3.**

**129. Ентитет који претходно није признавао нематеријалну имовину и користи обрачунску**

**основу рачуноводства, примењује овај стандард проспективно. Међутим, ретроспективна примена овог стандарда је дозвољена.**

130. За нематеријалне ставке које задовољавају:

(а) критеријуме за признавање наведене у овом стандарду (укључујући поуздано одмеравање оригиналне набавне цене); и

(б) критеријуме за ревалоризацију наведене у овом стандарду (укључујући постојање активног тржишта);

ентитет може да одлучи да их одмерава као нематеријалну имовину на дан преноса, по фер вредности и да ту фер вредност користи као процењену набавну вредност на тај датум.

131. Ентитет може да одабере да користи претходну ревалоризацију нематеријалне имовине вршене на датум преноса или пре, као процењену набавну вредност на дан ревалоризације, ако је ревалоризовани износ на датум ревалоризације у ширем смислу упоредив са:

(а) фер вредношћу; или

(б) набавном или амортизованом вредношћу у складу са МРС-ЈС, прилагођеном да одражава, на пример, промене у општем или посебном индексу цена.

### **Датум почетка примене**

132. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. априла 2011. године или касније. Подстиче се и ранија примена. Ако ентитет примењује овај стандард за период који почиње пре 1. априла, 2011, он обелодањује ту чињеницу и примењује МРС-ЈС 21 и МРС-ЈС 26 у исто време.

132А. Параграф 6 је измењен објављивањем IPSAS 32, *Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац*, у октобру 2011. године. Ентитет примењује ову измену за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 2014. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ове измене за периоде пре 1. јануара 2014. године, треба да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује IPSAS 32, измене параграфа 6 и 42А МРС-ЈС 5, измене параграфа 25-27 и 85Б IPSAS 13, измене параграфа 5, 7 и 107Ц МРС-ЈС 17 и измене параграфа 2 и 125А IPSAS 29.

133. Када ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства која је дефинисана у МРС-ЈС за сврхе финансијског извештавања после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који обухватају периоде који почињу на датум усвајања или касније.

## Прилог А

### Упутство за примену

*Овај прилог је саставни део МРС-ЈС 31*

#### Трошкови веб-сајта

AG1. Ентитет може направити интерне издатке везане за развој и функционисање сопственог веб-сајта за интерни или екстерни приступ. Веб-сајт креиран за екстерни приступ се може користити за различите сврхе као што су промоција и рекламирање сопствених услуга ентитета, пружање електронских услуга и продаја производних услуга. Веб-сајт креиран за интерни приступ се може користити за чување података о политикама компаније и детаљима о купцима, као и за тражење релевантних информација.

AG2. Фазе развоја веб-сајта се могу описати на следећи начин:

(а) Планирање, укључује обављање студија изводљивости, дефинисање циљева и спецификација, процену алтернатива и избор најбољих решења;

(б) Развој апликација и инфраструктуре – укључује прибављање имена за домен, набавку и развој хардвера и оперативног софтвера, инсталирање развијених апликација и тестирање на отпорност;

(ц) развој графичког дизајна – укључује дизајнирање изгледа страница на веб-сајту.

(д) развој садржаја – укључује креирање, набавку, припрему и унос информација на веб-сајт, било текстуалне или графичке природе, пре него што се заврши развој веб-сајта. Ове информације могу бити смештене било у посебним базама података, уграђеним у веб-сајт (или којима се приступа са веб-сајта) или се те информације кодирају директно на страницама веб-сајта.

AG3. Пошто се заврши развој веб-сајта, почиње фаза функционисања. У току ове фазе ентитет одржава и унапређује апликације, инфраструктуру, графички дизајн и садржај веб-сајта.

AG4. Приликом рачуноводственог обухватања интерних издатака у вези са развојем и функционисањем сопственог веб-сајта ентитета за интерни или екстерни приступ, питања су:

(а) да ли је веб-сајт интерно генерисана нематеријална имовина на коју се односе захтеви овог стандарда; и

(б) адекватни рачуноводствени поступак са таквим издацима.

AG5. Ово упутство за употребу се не односи на издатке за набавку, развој и функционисање хардвера (на пример, сервер за веб-сајт, фазни сервери, производни сервери и интернет конекције) веб сајта. Ти издаци се рачуноводствено обухватају МРС-ЈС 17. Поред тога, када ентитет има издатке за услуге провајдера интернета, код кога се налази веб-сајт ентитета, издаци се признају као расход када су услуге извршене.

AG6. МРС-ЈС 31 се не примењује на нематеријалну имовину коју ентитет држи ради продаје у оквиру редовног пословања (видети МРС-ЈС 11 и МРС-ЈС 12 ) нити на лизинг који спада у делокруг МРС-ЈС 13. Сходно томе, ово упутство за употребу се не примењује на издатке у вези са развојем и функционисањем веб-сајта (или софтвера за веб-сајт) намењеног за продају другом ентитету. Када се веб-сајт изнајмљује путем оперативног лизинга, давалац лизинга примењује ово тумачење. Када се веб-сајт изнајмљује путем финансијског лизинга, корисник лизинга примењује ово тумачење након иницијалног признавања изнајмљеног средства.

AG7. Сопствени веб-сајт ентитета развијен за интерни и екстерни приступ представља интерно генерисану нематеријалну имовину на коју се примењују захтеви овог стандарда.

AG8. Веб-сајт који је ентитет развио се признаје као нематеријална имовина ако и само ако поред поштовања општих захтева у вези са признавањем и почетним одмеравањем, описаним у параграф 28 овог стандарда, ентитет може да задовољи услове из параграфа 55. Конкретно, ентитет може бити у стању да задовољи захтев у вези са показивањем како ће веб-сајт генерисати вероватне будуће економске користи или услужни потенцијал у складу са параграфом 55(д), када, на пример, веб-сајт може да генерише приходе, укључујући директне приходе од могућности да се врше наруџбе или пружањем услуга преко веб-сајта уместо на физичкој локацији где услуге пружају државни чиновници. Ентитет не може да покаже како ће веб-сајт, развијен једино или примарно за промоцију и рекламирање његових производа и услуга генерисати вероватне будуће економске користи, и у складу с тим, сви издаци у вези с развојем таквог веб-сајта се признају као расход када настану.

AG9. Интерни издаци у вези с развојем и функционисањем веб-сајта ентитета се рачуноводствено обухватају у складу са овим стандардом. Природа сваке активности за коју су издаци настали (на пример, обука запослених и одржавање веб-сајта), и фаза развоја веб-сајта или фаза после развоја се

процењују ради одређивања примереног рачуноводственог поступка (додатна упутства су дата на крају Илустративних примера). На пример:

(а) Фаза планирања је слична по природи фази истраживања из параграф 52-54 овог стандарда. Издаци настали у тој фази се признају као расход када настану.

(б) Фазе развоја апликација и инфраструктуре, графичког дизајна и развоја садржаја по природи су сличне фази развоја из параграф 52-62 овог стандарда, у мери у којој је развој садржаја намењен за друге потребе, а не за рекламирање и сопствених производа и услуга ентитета. Издаци настали у тим фазама се укључују у набавну вредност веб-сајта признату као нематеријална имовина у складу са параграфом 8 овог тумачења, када се ти издаци могу директно приписати креирању, производњи и припреми веб сајта или су за то неопходни да би сајт могао да функционише на начин који је руководство предвидело. На пример, издаци за набавку или креирање садржаја (осим садржаја који рекламира и промовише сопствене производе и услуге ентитета) настали специјално за веб-сајт, или издаци који омогућавају коришћење садржаја веб-сајта (на пример, трошкови стицања лиценце за репродукцију) се укључују у трошкове развоја када је тај услов испуњен. Међутим, у складу са параграфом 83 овог стандарда издаци за нематеријалну имовину, који су најпре били признати као расход у претходним финансијским извештајима, не признају се касније као део набавне вредности нематеријалне имовине (на пример, ако су трошкови ауторских права у целини амортизовани, а садржај је накнадно обезбеђен на веб-сајту).

(ц) Издаци настали у фази развоја садржаја, у мери у којој је тај садржај развијен ради рекламирања и промоције сопствених производа и услуга ентитета (на пример, дигиталне фотографије производа), се признају као расход у тренутку настанка, у складу са параграфом 67(ц) овог стандарда. На пример, код рачуноводственог обухватања издатака за професионалне услуге израде дигиталних фотографије производа ентитета и побољшања њихове слике на екрану, ти издаци се признају у току процеса као расход када се професионалне услуге изврше, а не када се дигиталне слике унесу на веб-сајт.

(д) Фаза функционисања почиње када се заврши фаза развоја. Издаци настали у овој фази се признају као расход онда када настану, осим ако се не испуне критеријуми из параграфа 28 овог стандарда.

AG10. Веб-сајт који је признат као нематеријална имовина у складу са параграфом AG8 овог Упутства за употребу, се након почетног признавања одмерава применом захтева из параграфа 71-86 овог стандарда. Најбоља процена корисног века трајања веб-сајта треба да буде кратка, као што је описано у параграфу 91.

AG11. Упутства у параграфима AG1 – AG10 не примењују се конкретно на трошкове развоја софтвера. Међутим, ентитет може да примењује принципе наведене у тим параграфима.

## Прилог Б

### Измене других МРС-ЈС

#### МРС-ЈС 3, Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке

##### Параграф 22 је измењен на следећи начин:

22. Почетна промена неке политике за ревалоризовање средстава у складу са МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема* или релевантним међународним или националним рачуноводственим стандардом који се бави нематеријалном имовином МРС-ЈС 31 *Нематеријална имовина*, представља промену рачуноводствене политике коју треба третирати као ревалоризацију у складу са МРС-ЈС 17 или тим релевантним стандардом МРС-ЈС 31, а не у складу са овим стандардом.

#### МРС-ЈС 13, Лизинг

##### Параграф 36 је измењен на следећи начин:

36. Финансијски лизинг проузрокује повећање трошкова амортизације за средства која се амортизују, као и повећање финансијског расхода сваког обрачунског периода. Политика амортизације за средства која су предмет лизинга и која се амортизују треба да буде усклађена са политиком за средства која су у власништву, а признату амортизацију треба израчунавати у складу са Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор 17 (МРС-ЈС 17), *Некретнине, постројење и опрема* и са МРС-ЈС 31 *Нематеријална имовина*, у складу са потребама сваким међународним и/или националним рачуноводственим стандардом за нематеријалну имовину који је усвојио ентитет. Уколико не постоји реална вероватноћа да ће корисник лизинга стећи власништво до краја трајања лизинга, то средство треба у потпуности амортизовати током краћег од следећих периода – периода трајања лизинга или века трајања средства.

##### Параграф 41 је измењен на следећи начин:

41. Поред тога, захтеви за обелодањивањем из МРС-ЈС 16, МРС-ЈС 17, МРС-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину*, МСРЈС 26, *Умањење вредности имовине која генерише готовину* МРС-ЈС 21 и МРС-ЈС 31 сваког међународног и/или националног рачуноводственог стандарда за нематеријалну имовину и за умањење вредности средстава која генеришу готовину, усвојених од стране ентитета, треба да се примене на вредност средстава која су предмет финансијског лизинга, а која је корисник лизинга рачуноводствено обухватио као стицање средстава.

##### Параграф 66 је измењен на следећи начин:

66. Политика амортизације средстава која су предмет лизинга треба да буде доследна уобичајеној политици амортизације коју давалац лизинга примењује за слична средства, а амортизације се рачуноводствено обухвата у складу са МРС-ЈС 17 и сваким другим међународним и/или националним рачуноводственим стандардом који се бави нематеријалном имовином, а који је усвојио ентитет или МРС-ЈС 31, у складу са потребама.

#### МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема*

##### Параграф 22 је измењен на следећи начин:

65. Трошкови амортизације за неки период се обично признају у добитку или губитку. Међутим, понекад се будуће економске користи или услужни потенцијал уграђени у средство апсорбују у производњи других средстава. У овом случају, трошкови амортизације чине део набавне вредности другог средства и укључују се у његову књиговодствену вредност. На пример, амортизација производног постројења и опреме се укључује у трошкове конверзије залиха (видети МРС-ЈС 12). Слично томе, амортизација некретнине, постројења и опреме коришћених за развојне активности се може укључити у набавну вредност нематеријалне имовине признате у складу са МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина*, релевантним међународним или националним стандардом који се бави нематеријалном имовином.

#### МРС-ЈС 21 – *Умањење вредности имовине која не генерише готовину*

##### Параграф 2 је измењен на следећи начин:

###### Делокруг

2. Ентитет који припрема и приказује финансијске извештаје на обрачунској основи примењује овај стандард када обрачунава имовину која не генерише готовину, осим:

- (а) Залиха (видети МРС-ЈС 12, *Залихе*);
- (б) Имовине која настаје као резултат уговора о изградњи (видети МРС-ЈС 11, *Уговори о*

изградњи“);

(ц) Финансијска средства која су у делокругу МРС–ЈС 15, *Финансијски инструменти: обелодањивање и презентација*)

(д) Инвестиционе некретнине која се одмеравају коришћењем модела фер вредности (видети МРС–ЈС 16 *Инвестициона имовина*);

(е) Некретнине, постројења и опрема које не генеришу имовину, а одмеравају се по ревалоризованим вредностима (видети МРС–ЈС 17 *Некретнине, постројења и опрема*); и

(ф) Нематеријална имовина која не генерише готовину, а одмерава се по ревалоризованој вредности (видети МРС–ЈС 31, *Нематеријална имовина*); и

(фг) Друга имовина за коју су рачуноводствени захтеви за умањење вредности укључени у неки други Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор.

#### **Параграф 7 је измењен на следећи начин:**

7. У делокруг овог стандарда не улази нематеријална имовина која не генерише готовину, а која се редовно ревалоризује на своју фер вредност. У делокруг овог стандарда улази сва друга нематеријална имовина која не генерише готовину (на пример, она која се књижи по набавној вредности умањеној за акумулирану аморитизацију). Ентитети примењују захтеве овог стандарда на признавање и одмеравање губитака од умањења вредности и на сторнирања губитака од умањења вредности када је у питању нематеријална имовина која не генерише готовину.

#### **Додати су параграфи после параграфа 26:**

26А. Без обзира на то да ли постоје индикације умањења вредности, ентитет тестира на годишње умањење вредности нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком или нематеријалну имовину која још увек није доступна за коришћење тако што пореди њену књиговодствену вредност са надокнадивим износом. Овај тест умањења вредности може да се врши у сваком тренутку током извештајног периода, под условом да се врши у исто време сваке године. Различита нематеријална имовина може да се тестира на умањење вредности у различито време. Међутим, ако је таква нематеријална имовина иницијално призната у току текућег извештајног периода, та нематеријална имовина се тестира на умањење вредности пре истека текућег извештајног периода.

26Б. Способност нематеријалне имовине да генерише будућу економску корист или потенцијал услуге довољне да поврати своју књиговодствену вредност је обично укључује већу неизвесност пре него што је имовина доступна за коришћење него након тога. Према тома, овај Стандард захтева да ентитет тестира на умањење вредности, најмање једном годишње, књиговодствену вредност нематеријалне имовине која још увек није доступна за коришћење.

#### **Нови наслов и параграфи су додати након параграфа 39:**

#### **Одмеравање надокнадивог износа услуге за нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком трајања**

39А. Параграф 26А захтева да се нематеријална имовина са неограниченим корисним веком трајања годишње тестира на умањење вредности поређењем њене књиговодствене вредности са надокнадивим износом, без обзира на то да ли постоје било какве индикације да њена вредност може бити умањена. Ипак, последња детаљна процена надокнадивог износа из претходног периода може да се користи у тестирању на умањење вредности у текућем периоду, под условом да су испуњени сви следећи критеријуми:

- a) Ако нематеријална имовина не пружа потенцијал услуга од континуиране употребе која је у великој мери независна од друге имовине или групе имовине и зато се тестира на умањење вредности као део јединице која генерише готовину којој припада, имовина и обавезе које сачињавају ту имовину се нису значајно промениле од последње процене надокнадивог износа;
- b) Ако је резултат последње процене надокнадивог износа, износ који је у значајној мери већи од књиговодственог износа; и
- ц) Ако, на основу анализе догађаја који су се догодили и околности које су се промениле од

последње процене надокнадивог износа, постоји веома мала вероватноћа да ће процењени надокнадиви износ бити мањи од књиговодствене вредности имовине.

**Нови параграф је додат након параграфа 82.**

**82А. Параграфи 2 и 7 у MPC-ЈС 31 су измењени, а убачени су 26А, 26Б, и 39А. Ентитет примењује те измене за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. априла 2011 или касније. Ако ентитет примењује MPC-ЈС 31 за период који почиње пре 1. априла, 2011, измене се такође примењују за тај ранији период.**

**Параграф ВС14 је измењен на следећи начин:**

ВС14. ~~IAS 36 MPC-ЈС 21~~ садржи посебне захтеве за тестирање нематеријалне имовине на умањење вредности и за признавање и одмеравање губитака од умањења вредности везаних за нематеријалну имовину. Ови захтеви допуњавају захтеве из ~~IAS 38 MPC-ЈС 31, Нематеријална имовина~~. ~~IPSASB није објавио ниједан MPC-ЈС о нематеријалној имовини, тако да није разматрао применљивост захтева из IAS 36 везаних за умањење вредности на нематеријалну имовину која не генерише готовину у јавном сектору. Нематеријална имовина која не генерише готовину се не искључује из делокруга је укључена у делокруг овог стандарда. Дакле, овај стандард се примењује на ту имовину. Нематеријална имовина јавног сектора као што је имовина која одражава могућност ентитета да издаје лиценце може настати у контексту генерисања готовине. Другу нематеријална имовина, која не настаје у контексту генерисања готовине, такође треба тестирати на умањење вредности у складу са захтевима овог стандарда и треба да се тестира на умањење вредности у складу са захтевима овог стандарда.~~

**Параграфи ВС17- ВС19 су измењени на следећи начин:**

**Некретнине, постројења и опрема и нематеријална имовина**

ВС17. Овим стандардом се не захтева примена теста на умањење вредности на имовину која не генерише готовину, а која се књижи по ревалоризованим вредностима у складу са дозвољеним алтернативним поступком (модел ревалоризације) из MPC-ЈС 17 и MPC-ЈС 31. IPSASB сматра да се према дозвољеном алтернативном поступку из MPC-ЈС 17 и MPC-ЈС 31, имовина ревалоризује довољно редовно како би се осигурало да се књижи по износу који није материјално различит од њене фер вредности на датум извештавања и свако умањење вредности ће се узети у обзир у процени. Стога ће свака разлика између књиговодствене вредности имовине и њене фер вредности умањене за трошкове продаје представљати трошкове отуђења. IPSASB сматра да, у већини случајева, они неће бити материјално значајни и с практичног аспекта, није неопходно одмеравати надокнадиви износ имовине и признавати губитак од умањења вредности за трошкове отуђења имовине која не генерише имовину.

ВС18. У супротности са овим стандардом, IAS 36 захтева од ентитета да тестирају ревалоризоване ~~некретнине, постројења и опрему ревалоризовану имовину~~ на умањење вредности након ревалоризације. Логика ове разлике се може објаснити на основу фактора изложених у параграфима Ц18 и Ц19 који следе.

ВС19. Прво, постоје различити методи одређивања надокнадивог износа према овом стандарду и одређивања надокнадивог износа према IAS 36. *Надокнадиви износ* се у овом стандарду дефинише као “виши од следећа два износа: фер вредност умањена за трошкове продаје имовине која не генерише готовину или њена употребна вредност”. Према овом стандарду, ентитет одређује употребну вредност имовине одређивањем текућих трошкова замене преосталог услужног потенцијала имовине. Текући трошкови замене преосталог услужног потенцијала имовине се одређују коришћењем приступа амортизованих трошкова замене и приступа описаних као приступ трошкова обнове и приступ услужних јединица. Ови приступи се могу усвојити и за одмеравање фер вредности према MPC-ЈС 17 и MPC-ЈС 31 – стога је употребна вредност мера фер вредности. “Надокнадиви износ” се дефинише у IAS 36 као “фер вредност имовине, умањена за трошкове продаје, или употребна вредност у зависности која је од ових вредности већа”. Употребна вредност према IAS 36 се одређује коришћењем садашње вредности токова готовине који се очекују од континуиране употребе имовине и њеног коначног отуђења. У IAS 36 се наводи да употребна вредност може бити различита од фер вредности имовине.



**МРС-ЈС 23, Приход од трансакција које нису трансакције размене (порези и преноси)**

**Параграф IG27 је измењен на следећи начин:**

IG27. Ово је трансакција размене. Као размена за “субвенцију”, универзитет пружа истраживачке услуге и обезбеђује нематеријалну имовину, право (будућу економску корист) за стварање профита од резултата истраживања. МРС-ЈС 9 “Приходи од трансакција размене” и релевантни међународни или национални рачуноводствени стандард који се бави нематеријалном имовином и МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина* се примењују на ову трансакцију.

**МРС-ЈС 26, Умањење вредности имовине која генерише готовину**

**Параграф 2(x) је измењен на следећи начин**

2.

...  
(x) нематеријалну имовину која генерише готовину и која се редовно одмерава по фер вредности по ревалоризованом износу (видети МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина*);

**Нови параграф је додат након параграфа 126Б**

**126Ц.У МРС-ЈС 31 измењен је параграф 2(x). Ентитет примењује тај амандман за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу на дан или после 1. априла 2011. Ако ентитет примењује МРС-ЈС за период који почиње пре 1. априла 2011, измене се примењују и за тај ранији период.**

## Основа за закључивање

*Ова Основа за закључивање прати, али није део, MPC-JC 31.*

### Увод

BC1. IPSASB-ов програм хармонизације IFRS је важан елемент програма рада IPSASB. Политика IPSASB је да се хармонизију MPC-JC на обрачунској основи са IFRS које је објавио IASB тамо где је то прикладно за ентитете у јавном сектору.

BC2. MPC-JC на обрачунској основи који су хармонизовани са IFRS задржавају захтеве, структуру и текст IFRS, осим ако у јавном сектору не постоји неки конкретан разлог за одступање. Одступање од еквивалентног IFRS се јавља када захтеви или терминологија у IFRS нису адекватни за јавни сектор или када је неопходно укључивање додатних коментара или примера за илустрацију одређених захтева у контексту јавног сектора. Разлике између MPC-JC и њихових еквивалентних IFRS се идентификују у *Поређењу са IFRS* који се налази у сваком MPC-JC. Поређење са IAS 38 се односи на IAS 38 објављен 31 децембра 2008.

### Делокруг

BC3. Одбор је разматрао да ли овлашћења и права која су ентитету дата законом, уставом, или еквивалентним средствима треба да буду укључена у делокруг овог стандарда. Одбор није формирао мишљење на ову тему те су ова овлашћења и права искључена из делокруга овог Стандарда. Одбор је тренутно ради на Концептуалном оквиру и поново ће размотрити, ако је то потребно, примењивост овог стандарда на овлашћења и права која су дата ентитету законом, уставом, или еквивалентним средствима.

BC4. IAS 38 садржи захтеве и упутства везане за гудвил и нематеријалну имовину стечену у пословној комбинацији. IPSASB је разматрао да ли гудвил и нематеријална имовина стечена у пословној комбинацији треба да буду укључени у оквир овог стандарда. IPSASB још увек није издао MPC-JC који се баве пословним комбинацијама и сматра да је вероватно да ће се број питања специфичних за јавни сектор повећати када се јаве комбинације ентитета јавног сектора. IPSASB је закључио да гудвил и нематеријална имовина стечени у пословној комбинацији не би требало да буду укључени у делокруг овог стандарда. У складу са хијерархијом из MPCJC 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених политика и грешке*, корисници се упућују на захтеве релевантних међународних или националних рачуноводствених стандарда који се баве гудвилем и нематеријалном имовином стеченом у пословној комбинацији.

BC5. IAS 38 садржи захтеве који се односе на размену имовине, када трансакција размене није у суштини комерцијална. IPSASB је разматрао да ли су неопходна упутства и закључио да нису јер се овим питањем бави MPC-JC 23.

BC6. IASB је издао Тумачење IAS 38 које се бави рачуноводственим обухватањем трошкова веб сајта. IPSASB верује да су упутства садржана у SIC 32 од значаја за јавни сектор. Сходно томе, MPC-JC 31 укључује у свом упутству за примену дефиниције и смернице садржане у SIC 32. Ово упутство за примену је саставни део MPC-JC 31. Прилог у SIC 32 који илуструје релевантне рачуноводствене принципе и њихову везу са MPC-JC 31 је укључен у илустративне примере.

BC7. Овај стандард се не бави програмима за умањење емисије штетних гасова. IPSASB је приметио да су државни програми за умањење емисије штетних гасова врсте овлашћења и права која су ентитетима дата законом, уставом, или еквивалентним средствима, која су искључени из делокруга овог стандарда (види став BC3). Влада може да прибавља дозволе у склопу програма за умањење емисија штетних гасова. Третман таквих дозвола тренутно је предмет проучавања проучава неколико међународних и домаћих тела која постављају стандарде и није постигнут консензус у вези са одговарајућим рачуноводственим третманом. IPSASB ће поново размотрити, ако је потребно, примењивост овог стандарда на програме за умањење емисије штетних гасова.

### Нематеријална имовина стечена трансакцијама које нису трансакције размене

BC8. MPC-JC 23 садржи прописе у вези са почетним признавањем, почетним одмеравањем и обелодањивањем имовине и обавеза које проистичу из трансакција које нису трансакције размене. Овај стандард се односи на околности где је нематеријална имовина стечена трансакцијама које нису трансакције размене. IPSASB се сложио да, за нематеријалну имовину која настане из таквих трансакција, ентитет примењује захтеве MPC-JC 23 у комбинацији са овим стандардом за почетно одмеравање нематеријалне имовине и, сходно томе, узима у обзир трошкове који се могу директно приписати и који су наведени у овом стандарду.

### Модел ревалоризације

BC9. Модел ревалоризације предложен у MPC-ЈС 31 је сличан моделу из IAS 38 који захтева да се ревалоризоване вредности рачуноводствено обухватају за свако средство посебно. MPC-ЈС 17 *Некретнине, постројења и опрема* захтева да се ревалоризоване вредности рачуноводствено обухватају по типовима имовине, а не за поједина средства. IPSASB је разматрао овај приступ за нематеријалну имовину, али је закључио да није неопходан зато што се нематеријална имовине разликује од некретнина, постројења и опреме по томе што је мање вероватно да ће бити хомогена. Један од најчешћих облика нематеријалне имовине у ентитетима јавног сектора је интерно развијен софтвер, за који се детаљне информације могу добити основу модела засебног рачуноводственог обухватања за свако средство. Сходно томе, IPSASB је закључио да је прикладно да се захтева да се сваки део ревалоризоване нематеријалне имовине засебно рачуноводствено обухвата.

## Илустративни примери

### Садржај

#### Параграфи

Признавање и одмеравање интерно генерисане нематеријалне имовине	IE1-IE5	
Пример који се односи на параграф 63 овог стандарда		IE1-IE4
Пример за примену параграфа 55-65 овог стандарда		IE5
Процена века трајања нематеријалне имовине	IE6-IE21	
Стечени патент са ограниченим корисним веком трајања		IE8-IE9
Стечени патент са неограниченим корисним веком трајања		IE10-IE11
Стечено ауторско право које има преостали законски век трајања 50 година	IE12-IE13	
Стечена лиценца за емитовање која истиче за 5 година – део А	IE14-IE15	
Стечена лиценца за емитовање која истиче за 5 година – део Б	IE16-IE17	
Стечено право на линију јавног превоза између два града које истиче кроз 3 године	IE18-IE19	
Стечена листа клијената	IE20-IE21	
Примери који илуструју упутство за примену	IE22	

## Илустративни примери

Ови примери прате МРС-ЈС 31, али нису његов део.

### Признавање и одмеравање интерно генерисане нематеријалне имовине

Пример који се односи на параграф 63 овог стандарда

IE1. Ентитет је развио нови систем за ефективније заказивање случајева на суду који бе требало да побољша ниво услуге. Током финансијске године која се завршила 31. марта, 20X8, трошкови развоја система су били 1.000 н.ј. од чега је 900 н.ј. настало пре 1. марта, 20X8 а 100 н.ј. између 1. марта, 20X8 и 31. марта, 20X8. Ентитет је у стању да покаже да је 1. марта, 20X8, новоразвијени систем испуњавао критеријуме за признавање као нематеријална имовина. Надокнадива услужна вредност система (укључујући и будуће одливе готовине за завршетак развоја пре него што буде расположив за употребу) процењује се на 500 н.ј.

IE2. На крају финансијске године, развијени систем је признат као нематеријална имовина по набавној вредности од 100 н.ј. (трошкови настали од дана када су испуњени критеријуми за признавање, односно, 1. март 20X8). Трошак од 900 н.ј. пре 1. марта, 20X8 се признаје као расход, јер критеријуми признавања нису били испуњени до 1. марта, 20X8. Овај издатак не представља део набавне вредности која је призната у извештају о финансијској позицији.

IE3. Током финансијске године која се завршила 31. марта, 20X9, износ издатака је био 2.000 н.ј. На крају ове финансијске године, надокнадива услужна вредност система (укључујући и будуће одливе готовине за завршетак система пре него што буде расположив за употребу) процењује се на 1.900 н.ј.

IE4. На над 31. марта 20X9, набавна вредност развијеног система је 2.100 н.ј. (издатак од 100 н.ј. признаје се на крају 20X8, плус 2.000 н.ј. издатка признатог за 20X9 финансијску годину). Ентитет признаје губитак због умањења вредности од 200 н.ј. како би се прилагодила књиговодствена вредност развијеног система пре губитка због умањења вредности (2.100 н.ј.) до висине надокнадиве услужне вредности (1,900 н.ј.). Овај губитак од умањења вредности ће бити сторниран у наредном периоду уколико буду испуњени услови за сторнирање губитка од умањења вредности у МСРЈС 21.

Пример за примену параграфа 55-65 овог стандарда

IE5. Ентитет развија систем који се користи при састављању статистичких извештаја за интерну употребу и за продају трећим лицима. Систем је технички изводљив, а ентитет је свестан да постоји потреба за оваквим типом извештаја и да су треће стране спремне да плате за тај производ који ће, самим тим, генерисати вероватне будуће економске користи. Издаци за развој овог система могу се идентификовати и поуздано одмеравати.

### Процена века трајања нематеријалне имовине

IE6. Следећа упутства пружају примере за одређивање века трајања нематеријалне имовине сагласно са овим стандардом.

IE7. Сваки од следећих примера описује стечену нематеријалну имовину, чињенице и околности које су постојале при одређивању њеног века трајања и накнадно рачуноводствено обухватање које је засновано на том одређивању.

*Стечени патент са ограниченим корисним веком трајања*

IE8. Ентитет А је стекао патент за хемијску формулу вакцине од ентитета Б који жели да се се осигура да ће ентитет А бити у стању да обезбеди бесплатне вакцине грађанима. Од вакцине која је заштићена патентом се очекује да буде извор услужног потенцијала бар 15 година. Ентитет Ц је обећао ентитету А да ће за 5 година купити тај патент за 60% од фер вредности патента на дан стицања и ентитет намерава да прода патент за 5 година.

IE9. Патент се амортизује током пет година његовог века трајања за ентитет А, уз резидуалну вредност једнаку садашњој вредности од 60% од фер вредности патента на дан стицања. Такође се проверава да ли је вредност патента умањена у складу са стандардом МРС-ЈС 21.

*Стечени патент са неограниченим корисним веком трајања*

IE10. Ентитет А је стекао патент за хемијску формулу вакцине од ентитета Б који жели да се се осигура да ће ентитет А бити у стању да обезбеди бесплатне вакцине грађанима. Очекује се да ће вакцина морати да се модификује сваких 10 година како би наставила да буде ефикасна. Постоје докази који подржавају стално обнављање патента. У уговору са ентитетом Б стоји да ентитет Б континуирано одржава ефикасност вакцине, а докази подржавају способност ентитета да испуњава услове уговора. Очекује се да ће издаци ентитета Б за обнављање патента и одржавање ефикасности вакцине бити безначајни и биће плаћени по обављању побољшања.

IE11. Анализа студија животног циклуса производа, и демографских и еколошких трендова, пружа доказе да ће патент обезбедити услужни потенцијал ентитету А омогућавајући му да испоручује свој програм вакцинације на неодређено време. Сходно томе, патент би био третиран као да има неограничен век трајања. Дакле, патента не би био амортизован осим ако се не утврди да има ограничен користан век трајања. Патент ће бити тестиран на умањење вредности у складу са МРС-ЈС 21.

*Стечено ауторско право које има преостали законски век трајања 50 година*

IE12. Ентитет А је прибавио ауторска права од ентитета Б како би могао да репродукује и дистрибуира материјал заштићен ауторским правима грађанима своје изборне јединице. Анализа изборних навика и других трендова даје доказ да ће материјал са ауторским правом стварати нето приливе готовине још само 30 година.

IE13. Ауторско право се амортизује током тих процењених 30 година века трајања. Проверава се и да ли је вредност ауторског права умањена у складу са МРС-ЈС 21.

*Стечена лиценца за емитовање која истиче за 5 година – део А*

IE14. Ентитет А је прибавио лиценцу за емитовање од ентитета Б. Ентитет А намерава да емитује бесплатан програм- Лиценца за емитовање се обнавља сваких 10 година ако ентитет А пружа својим клијентима услуге барем просечног нивоа и држи се релевантних законских захтева. Лиценца се може неограничено обнављати по ниској цени и већ је два пута обнављана пре последњег стицања. Ентитет А намерава да неограничено обнавља лиценцу и постоји доказ да је он способан да то и уради. У прошлости није било проблема око обнављања лиценце. Не очекује се да ће се технологија која се користи за емитовање заменити неком другом технологијом ни у једном тренутку у догледној будућности. Дакле, очекује се да ће лиценца неограничено време доприносити нето приливима готовине ентитета А.

IE15. Ентитет Б не признаје своје овлашћење да одобрава лиценце за емитовање као нематеријалну имовину. Лиценца за емитовање се третира од стране ентитета А као да има неограничен век трајања јер се од ње очекује да неограничено доприноси нето приливима готовине ентитета. Дакле, лиценца се не амортизује све док се њен век трајања не одреди као ограничен. Проверава се да ли је вредност лиценце умањена сагласно са МРС-ЈС 21.

*Стечена лиценца за емитовање која истиче за 5 година – део Б*

IE16. Тело овлашћено за издавање лиценци накнадно одлучује да више неће да обнавља лиценце за емитовање, већ ће да их лицитира. У време доношења одлуке тела овлашћеног за издавање лиценци, лиценца за емитовање ентитета А има још три године до истицања. Ентитет А очекује да ће лиценца и даље доприносити нето приливима готовине све док не истекне.

IE17. Пошто се лиценца за емитовање не може више обнављати, њен век трајања више није неограничен. Дакле, стечена лиценца се амортизује током преостале три године свог века трајања и

одмах се тестира на умањење вредности сагласно са МРС-ЈС 21.

*Стечено право на линију јавног превоза између два града које истиче кроз 3 године*

IE18. Ентитет А прибавља од ентитета Б право на линију јавног превоза између два града, које генерише приход. Право на линију се може обнављати сваке пете године и ентитет намерава да се придржава важећих правила и прописа обнове. Право на линију се рутински обнавља по минималној цени и у прошлости је обнављано уколико се лице које има право на линију придржавало важећих правила и прописа. Ентитет очекује да ће неограничено пружати услуге које проистичу из права на линију. Анализа потражње и токова готовине подржава те претпоставке.

IE19. Пошто чињенице и околности подржавају способност ентитета А да настави са пружањем услуга неограничено, нематеријална имовина која је везана за право на линију третира се као да има неограничени век трајања. Дакле, право на линију се неће амортизовати све док се њен употребни век не одреди као ограничен. Оно би се тестирало на умањење вредности сагласно са МРС-ЈС 26 једном годишње и кад год постоји индикација да његова вредност може бити умањена.

*Стечена листа клијената*

IE20. Локални орган власти (ентитет А), прибавио је листу клијената од другог ентитета јавног сектора који је одговоран за регистровање тапија на земљишни посед (ентитет Б). Ентитет Б је на другом нивоу управе и није део извештајног ентитета ком припада ентитет А. Ентитет А намерава да употреби листу за генерисање пореских прихода и очекује да ће моћи да користи информације са те листе барем годину дана, али не дуже од три године.

IE21. Листа клијената се амортизује током корисног века процењеног на најбољи начин, од стране ентитета А, рецимо 18 месеци. Иако ентитет Б може планирати да у будућности дода имена клијената и друге информације на ту листу, очекиване користи од стечене листе клијената се могу односити само на клијенте који су били на листи на дан када је ентитет А стекао листу. Листа клијената се такође проверава због могућег умањења вредности сагласно са МРС-ЈС 21, тако што се на крају сваког извештајног периода процењује да ли постоји нека назнака да је вредност листе клијената можда умањена.

#### **Примери који илуструју упутство за примену**

IE22. Следећа табела има за циљ да илуструје примере издатака који настају током сваке од фаза описаних у параграфима АГ2–АГ3 и да илуструју параграфа АГ4–АГ11 како би се појаснило њихово значење. Она нема за циљ да буде свеобухватна контролна листа издатака који могу да настану.

<b>ФАЗА / ПРИРОДА ИЗДАТКА</b>	<b>РАЧУНОВОДСТВЕНИ ПОСТУПАК</b>
<b>Планирање</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• израда студија изводљивости;</li><li>• дефинисање хардверских и софтверских спецификација;</li><li>• оцена алтернативних производа и добављача;</li><li>• избор најбољих решења;</li></ul>	Издаци се признају као расход када настану у складу са параграф 52 овог стандарда.
<b>Развој апликација и инфраструктуре</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Набавка и развој хардвера</li><li>• прибављање имена за домен;</li><li>• развој оперативног софтвера (на пример, оперативни систем и софтвер за сервер);</li><li>• развој апликативног кода;</li><li>• инсталирање развијених апликација на сервер веб-сајта;</li><li>• тест отпорности.</li></ul>	Примењују се захтеви МРС-ЈС 17 Издаци се признају као расход када настану, осим ако се издаци не могу директно приписати припреми веб-сајта за Коришћење на начин који предвиђа руководство и веб-сајт испуњава критеријуме за признавање из 28 и 5 <sup>овог</sup> стандарда.
<b>Развој графичког дизајна</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Дизајнирање изгледа (на пример, прелом и боја) веб-страница.</li></ul>	Издаци се признају као расход када настану, осим ако се издаци не могу директно приписати, припреми веб-сајта за коришћење на начин који предвиђа руководство и веб-сајт испуњава критеријуме за признавање из 28 и 5 <sup>5</sup> овог стандарда.
<b>Развој садржаја</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Креирање, набавка, припрема (на пример,</li></ul>	Издаци се признају као расход када настану, у складу

креирање линкова и идентификовање тагова) и читавање информација, било текстуалне или графичке природе, на веб-сајт пре завршетка развоја веб-сајта. Примери садржаја укључују информације о ентитету, производима или услугама који се нуде за продају и теме којима претплатници приступају.	са параграфом 67(ц), у мери у којој је садржај развијен за рекламирање и промоцију сопствених производа и услуга ентитета (дигитална фотографија производа). У супротном, издаци се признају као расход када настану, осим ако се издаци не могу директно приписати припреми веб-сајта за коришћење на начин који предвиђа руководство и веб-сајт испуњава критеријуме за признавање из параграфа 28 и 5 <sup>5</sup> овог стандард.
<b>ФАЗА / ПРИРОДА ИЗДАТКА</b>	<b>РАЧУНОВОДСТВЕНИ ПОСТУПАК</b>
<b>Функционисање</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ажурирање графике и ревидирање садржаја;</li> <li>• додавање нових функција, карактеристика и садржаја;</li> <li>• регистровање веб-сајта код претраживача;</li> <li>• “бекаповање” података;</li> <li>• ревидирање сигурности приступа;</li> <li>• анализа коришћења веб-сајта.</li> </ul>	Проценити да ли задовољавају дефиницију нематеријалне имовине и критеријуме за признавање из параграфа 28 овог стандарда и у том случају се издаци признају у књиговодственој вредности веб-сајта.
<b>Остало</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Продајни, административни и општи режијски издаци, осим ако се не могу директно приписати припреми веб-сајта за коришћење на начин који предвиђа руководство;</li> <li>• јасно идентификоване неефикасности и почетни пословни губици настали пре достизања планираног учинка веб-сајта (на пример, тестирање лажног старта);</li> <li>• обука запослених за рад на веб-сајту.</li> </ul>	Издаци се признају као расход када настану у складу са параграфима 63-69 овог стандарда.

<sup>у</sup> овом стандарду, новчани износи су изражени у „новчаним јединицама“ (н.ј.).

<sup>и</sup>ако локалне власти можда планирају да у будућности додају власнике земљишта и друге информације у базу података, очекиване користи од стечене базе података се односе само на власнике који су се налазили у бази у тренутку стицања. Накнадно додати подаци се сматрају интерно развијеним нематеријалним средствима и обрачунавају се у складу са овим стандардом.

<sup>сви</sup> издаци за развој веб-сајта намењеног једино или примарно за промоцију и рекламирање властитих производа и услуга ентитета, признају се као расход када настану, у складу са параграфом 66 овог стандарда.

Видети фусноту број 3.

Видети фусноту број 3.

## Поређење са IAS 38

МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина*, састављен је првенствено у складу са IAS 38, *Нематеријална имовина* (објављен 31. децембра 2008). Главне разлике између МРС-ЈС 31 и IAS 38 су следеће:

- МРС-ЈС 31 садржи искључења из делокруга за овлашћења и права дата на основу закона, устава или еквивалентних средстава.
- МРС-ЈС 31 садржи смернице које су објављене у Тумачењима сталног комитета за тумачења 32 (SIC 32) *Нематеријална имовина - Трошкови веб-сајта* које у форми Упутства за примену илуструју релевантне рачуноводствене принципе.
- МРС-ЈС 31 не захтева нити забрањује признавање нематеријалне наследне имовине. Ентитет који признаје нематеријална наследна средства је дужан да примењује захтеве обелодањивања овог стандарда у односу на нематеријалну наследну имовину која је призната и може, али није у обавези да, примењује друге захтеве овог стандарда који се односе на нематеријалну наследну имовину. IAS 38 не садржи слична упутства.
- IAS 38 обезбеђује упутства за размену средстава када трансакција размене нема комерцијалну суштину. МРС-ЈС 31 не садржи ова упутства.
- Примери пренети из IAS 38 су модификовани како би што боље одговарали околностима у јавном сектору.
- МРС-ЈС 31 користи различиту терминологију, у одређеним случајевима, од IAS 38. Најзначајнији примери су употребе термина „приход“, „извештај о финансијским перформансама“, „суфицит или дефицит“, „будуће економске користи или услужни потенцијал“, „акумулирани суфицит или дефицит“, „оперативни/пословни“, „права из обавезујућих аранжмана (укључујући и права из уговора или друга законска права)“ и „нето имовина/капитала“ у МРС-ЈС 31. Еквивалент изрази у IAS 38 су „приход“, „биланс успеха“, „добитак или губитак“, „будуће економских користи“, „задржане зараде“, „пословање“, „уговорна или друга законска права“ и „капитал“.