

Меѓународен сметководствен стандард 38

Нематеријални средства

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да го пропише сметководствениот третман на нематеријалните средства кои не се опфатени со друг Стандард. Овој Стандард бара од ентитетот да признае нематеријално средство доколку, и само доколку, се задоволени извесни критериуми. Овој Стандард исто така определува како да се мери сметководствената вредност на нематеријалните средства и соодветните обелоденувања кои треба да се направат во врска со нематеријалните средства.

Делокруг

- 2 Овој Стандард треба да се применува во сметководството за нематеријални средства, освен за:
- (а) Нематеријални средства кои се опфатени со друг Стандард.
 - (б) Финансиски средства, како што се дефинирани со MCC 32 *Финансиски инструменти: презентирање*.
 - (в) Признавање и мерење на средства за истражување и вреднување (види МСФИ 6 *Истражување и вреднување на минерални ресурси*).
 - (г) Издатоци за развој и вадење на минерали, нафта, природен гас и слични нерегенеративни ресурси.
- 3 Доколку некој друг Стандард го пропишува сметководствениот третман за определен вид на нематеријално средство, ентитетот го применува тој Стандард наместо овој Стандард. На пример, овој Стандард не се применува за:
- (а) Нематеријални средства кои се чуваат од страна на ентитетот за продажба во тековното работење (види MCC 2 *Залихи* и MCC 11 *Договори за изградба*).
 - (б) Одложени даночни средства (види MCC 12 *Даноци на добивка*).
 - (в) Наеми кои спаѓаат во делокругот на MCC 17 *Наеми*.
 - (г) Средства кои произлегуваат од користи за вработените (види MCC 19 *Користи за вработените*).
 - (д) Финансиски средства како што се дефинирани со MCC 32. Признавањето и мерењето на некои финансиски средства се опфатени со MCC 27 *Консолидирани и посебни финансиски извештаи*, MCC 28 *Вложувања во придружени ентитети* и MCC 31 *Учество во заеднички вложувања*.
 - (ѓ) Гудвил стекнат за време на деловна комбинација (види МСФИ 3 *Деловни комбинации*).
 - (ж) Одложени трошоци за стекнување, и нематеријални средства, кои произлегуваат од договорните права на осигурителот во согласност со договорите за осигурување кои се опфатени со делокругот на МСФИ 4 *Договори за осигурување*. МСФИ 4 ги утврдува специфичните барања за обелоденување на овие одложени трошоци за стекнување, но не и за овие нематеријални средства. Поради тоа, барањата за обелоденување во согласност со овој Стандард се применуваат на овие нематеријални средства.
 - (з) Нетековни нематеријални средства кои се чуваат за продажба (или се вклучени во група за отуѓување која е класифицирана како група која се чува за продажба) во согласност со МСФИ 5 *Нетекновни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*.
- 4 Некои нематеријални средства може да имаат физичка содржина како што е компакт диск (во случај на компјутерски софтвер), правна документација (во случај на лиценца или патент) или филм. При утврдувањето дали некое средство кое вклучува и нематеријални и материјални елементи треба да се третира според MCC 16 *Недвижности, постројки и опрема*, или како нематеријално средство според овој Стандард, ентитетот треба да користи расудување при оценката кој елемент е поважен. На пример, компјутерски софтвер за компјутерски контролирана алатка која не може да работи без овој софтвер претставува интегрален дел на соодветниот хардвер и се третира како недвижности, постројки и опрема. Истото важи и за оперативниот систем на компјутерот. Кога софтверот не е интегрален дел на соодветниот хардвер, компјутерскиот софтвер се третира како нематеријално средство.

- 5 Овој Стандард се применува, меѓу другото, на издатокот за реклама, обука, отпочнување на работење, активности за истражување и развој. Активностите за истражување и развој се насочени кон унапредување на знаењето. Оттаму, иако овие активности може да резултираат во средство со физичка содржина (на пример прототип), физичкиот елемент на средството е секундарен во однос на неговата нематеријална компонента, т.е. знаењето содржано во него.
- 6 Во случај на финансиски наем, средството може да биде материјално или нематеријално средство. По првичното признавање, наемателот го третира нематеријалното средство, кое се води како финансиски наем, во согласност со барањата на овој Стандард. Правата според договорите за лиценци за ставки какви што се играни филмови, видео снимки, претстави, ракописи, патенти и авторски права, се исклучени од делокругот на MCC 17 и спаѓаат во делокругот на овој Стандард.
- 7 Исклучувања од делокруг на некој Стандард може да настанат доколку извесни активности или трансакции се толку специјализирани што условуваат појава на сметководствени прашања кои ќе треба да се третираат на поинаков начин. Таквите прашања се јавуваат при евиденција на издатокот за истражување на, или развој и вадење на нафта, гас и рудни резерви во екстрактивните индустрии и во случај на договори за осигурување. Поради тоа, овој Стандард не се применува на издатокот поврзан со вакви активности и договори. Меѓутоа, овој Стандард се применува на други користени нематеријални средства (како што е компјутерскиот софтвер) и други издатоци (како што се трошоците за отпочнување на работење) во екстрактивните индустрии или во ентитетите за осигурување.

Дефиниции

- 8 Во овој Стандард се користат следните поими со нивните специфични значења:

Активен пазар е пазар на кој постојат сите наведени услови:

- (а) Ставките со кои се тргува се хомогени.
- (б) Купувачи односно продавачи подготвени за купување односно продавање, можат нормално да се најдат во било кое време.
- (в) Цените се достапни за широката јавност.

Амортизација претставува системска распределба на износот на средството кое подлежи на амортизација во текот на неговиот корисен век на употреба.

Средство е ресурс:

- (а) Кој е контролиран од страна на ентитетот како резултат на минати настани.
- (б) Од кој се очекува прилив на идни економски користи во ентитетот.

Сметководствена вредност е износот според кој средството е признаено во извештајот за финансиската состојба по одземање на било каква акумулирана амортизација и акумулирани загуби поради негово обезвреднување.

Набавна вредност е износот на платени пари или парични еквиваленти или објективната вредност на друг надоместок даден за стекнување на средството во времето на негово стекнување, изградба, или кога е применливо, износот кој може да му се припише на тоа средство кога првично ќе биде признаено во согласност со специфичните барања на другите МСФИ, како на пример МСФИ 2 *Плаќања врз основа на акции*.

Износ кој подлежи на амортизација е набавна вредност на средството, или друг износ кој е замена за набавната вредност (во финансиските извештаи), намалена за остатокот на вредноста на средството.

Развој претставува примена на наодите од истражувањето или друго знаење во некој план или дизајн за производство на нови или значително подобрени материјали, уреди, производи, процеси, системи или услуги пред отпочнувањето на нивното комерцијално производство или употреба.

Специфична вредност на ентитетот е сегашна вредност на паричните текови коишто ентитетот очекува да ги стекне од континуирана употреба на одредено средство и од неговото оттуѓување на крајот од неговиот корисен век на употреба или очекува да ја направи при подмирување на одредена обврска.

Објективна вредност на средство е износот за кој средството може да биде разменето под комерцијални услови, помеѓу страни доволно информирани и спремни своеволно да ја прифатат трансакцијата.

Загуба поради обезвреднување е износот за којшто сметководствената вредност на едно средство го надминува неговиот надоместлив износ.

Нематеријално средство е немонетарно средство, без физичка содржина, кое може да се идентификува.

Монетарни средства се пари кои се чуваат и средства кои треба да се добијат во фиксни или утврдливи износи на пари.

Истражување е оригинално и планирано испитување превземено со цел за стекнување на ново научно или стручно знаење и разбирање.

Остаток на вредноста на нематеријално средство претставува проценет износ кој ентитетот во моментот очекува да го оствари за средството од неговото отуѓување, по одбивање на проценетите трошоци за отуѓување, доколку средството е со старост и во состојба која се очекува на крајот на неговиот корисен век.

Корисен век на употреба е едно од:

- (а) **Временскиот период** во рамките на којшто се очекува ентитетот да го користи средството.
- (б) **Бројот на производствени или слични единици** кои се очекува ентитетот да ги добие од средството.

Нематеријални средства

- 9 Ентитетите често ги прошируваат ресурсите, или предизвикуваат обврски, при стекнување, развој, одржување или унапредување на нематеријални ресурси, како што е научното и стручното знаење, дизајнирањето и имплементацијата на нови процеси или системи, лиценци, интелектуална сопственост, познавање на пазарот и трговски марки (вклучувајќи и марки на производи и издавачки наслови). Чести примери на ставки опфатени со овие широки поими се компјутерски софтвер, патенти, авторски права, играни филмови, списоци на купувачи, права за сервисирање на хипотеки, дозволи за ловење риби, увозни квоти, франшизи, односи со купувачи или добавувачи, лојалност на купувачите, учество на пазарот и маркетиншки права.
- 10 Не сите ставки опишани во точката 9 ја задоволуваат дефиницијата за нематеријално средство, односно можноста за идентификување, контрола врз ресурсот и постоењето на идни економски користи. Доколку ставката опфатена со овој Стандард не ја задоволува дефиницијата за нематеријално средство, издатокот за нејзино стекнување или нејзино интерно генерирање се признава како расход кога тој ќе настане. Сепак, доколку ставката се стекнува во деловна комбинација, таа претставува дел од гудвилот признаен на датумот на стекнување (види точка 68).

Можност за идентификување

- 11 Дефиницијата за нематеријално средство бара нематеријалното средство да може да се идентификува со цел јасно да се разграничува од гудвилот. Гудвилот кој се признава во деловна комбинација е средство кое ги претставува идните економски користи кои се очекуваат од други средства кои се стекнати во деловната комбинација а кои не можат да се идентификуваат и да се признаат одделно. Идните економски користи може да бидат резултат од синергија помеѓу стекнатите средства кои може да се идентификуваат, или од средства кои поединечно не се квалификуваат за признавање во финансиските извештаи.
- 12 **Средството може да се идентификува доколку е исполнет еден од следните критериуми:**
 - (а) **Средството е деливо**, т.е. може да се одвои или раздели од ентитетот и да биде продадено, пренесено, дадено под лиценца, дадено под наем или разменето, било поединечно или заедно со некој поврзан договор, друго средство коешто може да се идентификува или обврска, без разлика дали ентитетот има намера да го стори тоа.
 - (б) **Произлегува од договорни или други законски права**, без оглед на тоа дали тие права можат да се пренесат или одделат од ентитетот или од други права и обврски.

Контрола

- 13 Ентитетот го контролира средството доколку ентитетот има моќ да ги стекне идните економски користи кои ќе претставуваат прилив од основниот ресурс, а исто така може да го ограничи пристапот на другите кон тие користи. Можноста ентитетот да ги контролира идните економски користи од нематеријалното средство нормално би произлегла од законските права кои се применливи. Во отсуство на законски права, потешко е да се спроведе контролата. Меѓутоа, законската наметнатост на правото не е неопходен

услов за контролата бидејќи ентитетот може да биде во можност да ги контролира идните економски користи на друг начин.

- 14 Стручно знаење и познавањето на пазарот може да резултираат во идни економски користи. Ентитетот ги контролира овие користи доколку, на пример, таквото знаење е заштитено со законски права како што се авторски права, ограничување на трговски договори (онаму каде што е дозволено) или по пат на законска обврска на вработените да ја чуваат доверливоста.
- 15 Ентитетот може да има тим на искусен персонал и може да ги идентификува зголемените вештини на персоналот кои што би воделе кон идни економски користи како резултат на нивната обука. Ентитетот може исто така да очекува дека персоналот ќе продолжи да ги става своите вештини на располагање на ентитетот. Меѓутоа, обично ентитетот нема доволно контрола врз очекуваните идни економски користи кои произлегуваат од еден тим на искусен персонал и од обуката, за да овие ставки ја задоволат дефиницијата за нематеријално средство. Од слични причини, не е веројатно дека специфичниот менаџмент или техничкиот талент ќе ја задоволат дефиницијата за нематеријално средство, освен ако не се заштитени со законски права за нивно користење и добивање на нивните очекувани идни економски користи, истовремено задоволувајќи ги и другите елементи на дефиницијата.
- 16 Ентитетот може да има портфолио на купувачи или учество на пазарот и да очекува дека, благодарение на неговите напори во градењето на односите и лојалноста со купувачите, купувачите ќе продолжат да тргуваат со ентитетот. Сепак, во отсуство на законски права за заштита на, или други начини за контрола на односите со купувачите или лојалноста на купувачите спрема ентитетот, ентитетот обично нема доволна контрола врз економските користи од односите со купувачите и лојалноста, за да утврди дека такви ставки (портфолио на купувачи, учества на пазарот, односи со купувачите, лојалност на купувачите) ја задоволуваат дефиницијата за нематеријални средства. Во отсуство на законски права за заштита на односите со купувачите, трансакциите за размена на исти или слични односи со купувачите (за кои не постои договорна основа и кои не се дел од деловна комбинација) се доволен доказ дека ентитетот сепак е способен да ги контролира идните економски користи кои се резултат на односите со купувачите. Бидејќи таквите трансакции за размена исто така обезбедуваат доказ дека односите со купувачите се одвоени, тие односи со купувачи ја задоволуваат дефиницијата за нематеријално средство.

Идни економски користи

- 17 Идните економски користи кои претставуваат прилив од нематеријално средство, можат да вклучат приходи од продажба на производи или услуги, заштеди на трошоци и други користи кои произлегуваат од употреба на средството од страна на ентитетот. На пример, користењето на интелектуална сопственост во производствениот процес може да ги намали идните производствени трошоци наместо да ги зголеми идните приходи.

Признавање и мерење

- 18 За да се прикаже ставката како нематеријално средство, ентитетот треба да покаже дека ставката ја задоволува:
 - (а) Дефиницијата за нематеријално средство (види ги точките 8–17).
 - (б) Критериумите за признавање (види ги точките 21–23).Ова барање се применува на издатоците кои првично настануваат при стекнувањето или интерното генерирање на нематеријалното средство и оние издатоци кои настануваат последователно како дополнување, замена на дел или сервисирање на средството.
- 19 Точките 25–32 се однесуваат на примената на критериумите за признавање на одделно стекнатите нематеријални средства, додека пак точките 33–43 се однесуваат на нивната примена на нематеријалните средства стекнати во деловна комбинација. Точката 44 се однесува на првичното мерење на нематеријалните средства стекнати по пат на државна поддршка, а точките 45–47 се однесуваат на размената на нематеријалните средства, и точките 48–50 се однесуваат на третманот на интерно генерираниот гудвил. Точките 51–67 се однесуваат на првичното признавање и мерење на интерно генерираните нематеријални средства.
- 20 Природата на нематеријалните средства е таква што, во многу случаи, не постојат зголемувања на таквите средства ниту пак замена на некој нивен дел. Според тоа, најголемиот дел од последователните издатоци најверојатно се однесуваат на одржување на очекуваните идни економски користи вградени во веќе постоечкото нематеријално средство наместо да ја задоволат дефиницијата за нематеријално средство и критериумите за признавање во овој Стандард. Покрај тоа, многу често е тешко

последователните издатоци да се доделат директно на определено нематеријално средство отколку на деловниот потфат во целина. Поради тоа, многу ретко овие последователни издатоци – издатоци кои настануваат по првичното признавање на стекнатото нематеријално средство или по комплетирањето на интерно генерираното нематеријално средство – ќе бидат признаени во сметководствената вредност на средството. Конзистентно со точката 63, последователниот издатоци за трговски марки, наслови на весници, издавачки наслови, списоци на купувачи и ставки со слична содржина (било да се стекнати однадвор или интерно генерирани) се признава секогаш во добивката или загубата како што настанува. Таквиот издатоци се признава на тој начин бидејќи тој не може да се одвои од останатите издатоци за развој на деловниот потфат во целина.

21 Нематеријалното средство треба да се признае доколку, и само доколку:

(а) Веројатно е дека идните економски користи, кои му се припишуваат на средството, ќе претставуваат прилив во ентитетот.

(б) Набавната вредност на средството може веродостојно да се измери.

22 Ентитетот треба да ја процени веројатноста за идните економски користи кои ќе произлезат од употребата на средството, користејќи разумни и поткрепени претпоставки, кои претставуваат најдобра проценка на раководството за економските услови кои ќе постојат за време на корисниот век на употреба на средството.

23 Ентитетот користи расудување при проценка на степенот на сигурност поврзан со текот на идните економски користи кои произлегуваат од употребата на средството врз основа на доказите кои се расположливи во времето на почетното признавање, давајќи поголема важност на екстерниот доказ.

24 Нематеријалното средство почетно треба да се мери според набавната вредност.

Одделно стекнување

25 Вообичаено, цената којашто ентитетот ја плаќа за да го стекне нематеријалното средство, треба да ги одрази очекувањата во врска со веројатноста со која очекуваните идни економски користи вградени во ова средство ќе претставуваат прилив во ентитетот. Со други зборови, ентитетот очекува дека ќе постојат идни економски користи, иако постои неизвесност во врска со времето или износот на приливот. Поради тоа, веројатноста како критериумот за признавање во точка 21(а) треба секогаш се да биде задоволен кај одделно стекнатото нематеријално средство.

26 Покрај тоа, набавната вредност на одделно стекнато нематеријално средство вообичаено може да се мери веродостојно. Ова е особено случај кога издатокот за набавка е во форма на пари или други монетарни средства.

27 Набавната вредност на одделно стекнатото нематеријално средство се состои од:

(а) Неговата набавна цена, вклучувајќи ги увозните давачки и неповратни даноци при набавката, после одбивање на трговските дисконти и работи.

(б) Било какви трошоци кои можат директно да се припишат на подготвувањето на средството за негово ставање во употреба.

28 Примери на трошоци кои можат директно да се припишат се:

(а) Трошоци за користи на вработените (како што се дефинирани во MCC 19) кои произлегуваат директно од доведувањето на средството во неговата работна состојба.

(б) Професионални надоместоци кои директно произлегуваат од доведувањето на средството во неговата работна состојба.

(в) Трошоци за тестирање дали средството правилно функционира.

29 Примери на трошоци коишто не претставуваат дел од набавната вредност на нематеријалното средство се:

(а) Трошоци за воведување на нов производ или услуга (вклучувајќи ги и трошоците за реклама и промотивните активности).

(б) Трошоци за спроведување на деловен потфат на нова локација или за нова група на купувачи (вклучувајќи ги и трошоците за обука на персоналот).

(в) Административни и други генерални општи трошоци.

30 Признавањето на трошоците во сметководствената вредност на нематеријалното средство престанува кога тоа се доведува во состојба потребна за да тоа средство се користи на начин кој е предвиден од страна на раководството. Поради тоа, трошоците настанати од користење или повторно ангажирање на

нематеријално средство не се вклучуваат во сметководствената вредност на средството. На пример, следните трошоци не се вклучуваат во сметководствената вредност на нематеријалното средство:

- (а) Трошоци настанати во периодот во кој средството кое може да се користи на начин кој е предвиден од страна на раководството сеуште не е ставено во употреба.
- (б) Почетните оперативни загуби, како што се оние настанати додека се гради побарувачката на производот на средството.

- 31 Некои операции настануваат во врска со развојот на нематеријалното средство, но не се потребни за доведување на средството во состојба потребна за да тоа се користи на начин кој е предвиден од страна на раководството. Овие инцидентни операции може да настанат пред или за време на развојните активности. Бидејќи инцидентните операции не се потребни за доведување на средството во состојба потребна за да тоа средство се користи на начин кој е предвиден од страна на раководството, приходот и поврзаните расходи од инцидентните операции се признаваат веднаш во добивката или загубата, и соодветно се класифицираат во групите на приходи и расходи.
- 32 Доколку плаќањето за нематеријалното средство е одложено по изминувањето на нормалните кредитни услови, неговата набавна вредност претставува еквивалент на цената. Разликата меѓу овој износ и вкупните плаќања се признава како расход за камата во текот на периодот на кредитирањето, освен ако се капитализира според дозволената алтернативна постапка во согласност со MCC 23, *Трошоци за позајмување*.

Стекнување како дел од деловна комбинација

- 33 Во согласност со МСФИ 3 *Деловни комбинации*, доколку средството е стекнато во деловна комбинација, набавната вредност на тоа нематеријално средство е заснована на неговата објективна вредност на датумот на стекнување. Објективната вредност на нематеријалното средство треба да ги одразува очекувањата во врска со веројатноста со која очекуваните идни економски користи вградени во ова средство ќе претставуваат прилив во ентитетот. Со други зборови, ентитетот очекува дека ќе постојат идни економски користи, иако постои неизвесност во врска со времето или износот на приливот. Поради тоа, веројатноста како критериумот за признавање во точка 21(а) треба секогаш се да биде задоволен кај нематеријално средство стекнато како дел од деловна комбинација. Доколку средството стекнато како дел од деловна комбинација може да се одвои или произлегува од договорни или други законски права, постои доволна информација за веродостојно мерење на објективната вредност на средството. Сепак, веродостоен критериум за мерење во точка 21(б) треба секогаш да биде задоволен кај нематеријално средство стекнато како дел од деловна комбинација.
- 34 Во согласност со овој Стандард и МСФИ 3 (како што е ревидиран во 2008 година), стекнувачот признава, одвоено од гудвилот, нематеријално средство на стекнатиот ентитет на датумот на стекнување, без разлика дали средството било признато од страна на стекнатиот ентитет пред деловната комбинација. Ова значи дека стекнувачот признава средство, одвоено од гудвилот, за истражување во тек и развоен проект на стекнатиот ентитет доколку проектот ја исполнува дефиницијата за нематеријално средство. Истражувањето во тек и развојниот проект на стекнатиот ентитет ја исполнуваат дефиницијата за нематеријално средство ако:
- (а) Ја задоволува дефиницијата за средство.
 - (б) Може да се идентификува, т.е. може да се одвои или произлегува од договорни или други законски права.

Мерење на објективната вредност на нематеријално средство стекнато во деловна комбинација

- 35 Доколку средството стекнато како дел од деловна комбинација може да се одвои или произлегува од договорни или други законски права, постои доволна информација за веродостојно мерење на објективната вредност на средството. Кога, за проценките користени за мерење на објективната вредност на нематеријалното средство, постои опсег на можни резултати со различни веројатности, тогаш неизвесноста се зема во предвид при мерење на објективната вредност на средството.
- 36 Нематеријално средство стекнато во деловна комбинација може да се одвои, но само заедно со друго поврзано материјално или нематеријално средство. На пример, издавачкото право за магазин можеби нема да може да се продаде одвоено од поврзаната база на претплатници, или пак трговската марка за природна изворска вода можеби треба да се поврзе со одреден извор и не може да се продаде одвоено од изворот. Во такви случаи, стекнувачот признава група на средства како едно средство одвоено од гудвилот доколку одделните објективни вредности на средствата во групата не можат да се мерат веродостојно.

- 37 Слично на тоа, поимите “трговска марка” или “назив на трговска марка” често се користат како синоними за трговски или други марки. Сепак, претходните поими се општи маркетиншки поими кои типично се користат за да се укаже на група на комплементарни средства како што е трговската марка (или услужна марка) и поврзаните со нејзе трговски називи, формули, рецепти и технолошка експертиза. Стекнувачот признава како единствено средство група на комплементарни нематеријални средства која содржи трговска марка, доколку не може веродостојно да се мерат индивидуалните објективни вредности на комплементарните средства. Доколку индивидуалните објективни вредности на комплементарните средства можат веродостојно да се мерат, тогаш стекнувачот може да ги признае истите како единствено средство под услов индивидуалните средства да имаат слични корисни векови на употреба.
- 38 [Избришана]
- 39 Котирани пазарни цени на активен пазар даваат најверодостојна проценка на објективната вредност на нематеријалното средство (види исто така точка 78). Соодветната пазарна цена вообичаено е тековната лицитирана цена. Доколку тековните лицитирани цени не се расположливи, цената на последната слична трансакција може да обезбеди основа за проценка на објективната вредност, под услов да немало значајна промена во економските околности помеѓу датумот на трансакцијата и датумот на кој е проценета објективната вредност на средството.
- 40 Доколку не постои активен пазар за нематеријалното средство, негова објективна вредност претставува износот којшто ентитетот би го платил, на датумот на стекнување, во трансакција под комерцијални услови, помеѓу страни доволно информирани и спремни своеволно да ја прифатат трансакцијата, врз основа на најдобрите расположливи информации. При утврдување на овој износ, ентитетот го зема во предвид исходот на последните трансакции за слични средства.
- 41 Ентитетите кои редовно се вклучени во набавка и продажба на единствени нематеријални средства, можеби развиле постапки за индиректна проценка на нивната објективна вредност. Овие постапки можат да се користат за почетно мерење на нематеријалното средство стекнато во деловна комбинација доколку нивната цел е проценка на објективна вредност и доколку тие ги одразуваат тековни трансакции и практики во дејноста на која средството и припаѓа. Овие постапки вклучуваат, таму каде што е соодветно или:
- (а) Примена на мултипликатори кои ги одразуваат тековните пазарни трансакции преку извесни индикатори кои влијаат на профитабилноста на средството (како што се приходот, учествата на пазарот, оперативната добивка и.т.н.) или преку прилив од авторски права кој може да биде стекнат преку изнајмување на нематеријалното средство на друга страна во трансакција под комерцијални услови (како што е пристапот на ослободување од авторски права).
 - (б) Дисконтирање на проценетите идни нето парични текови од средството.

Последователен трошок за стекнат проект за истражување или развој којшто е во тек

- 42 **Трошокот за истражување или развој којшто:**
- (а) Се однесува на проект за истражување или развој којшто е во тек а е стекнат одделно или во деловна комбинација и е признат како нематеријално средство.
 - (б) Е настанат после стекнувањето на тој проект.
- Треба да биде евидентиран во согласност со точките 54–62.**
- 43 Примената на барањата во точките 54–62 подразбира дека последователниот трошок поврзан со проект за истражување или развој којшто е во тек а којшто е стекнат одделно или во деловна комбинација и е признат како нематеријално средство се:
- (а) Признава како расход кога настанува доколку е трошок за истражување.
 - (б) Се признава како расход кога настанува доколку е трошок за развој но не ги задоволува критериумите за признавање како нематеријално средство во точка 57.
 - (в) Се додава на сметководствената вредност на стекнатиот проект за истражување или развој којшто е во тек доколку тој е трошок за развој кој ги задоволува критериумите за признавање во точка 57.

Стекнување по пат на државна поддршка

- 44 Во некои случаи, нематеријално средство може да се стекне без надомест, или за номинален надомест, по пат на државна поддршка. Ова може да се случи кога државата пренесува или му распределува на ентитетот нематеријални средства какви што се правата за аеродромски слетувања, дозвола за работа на радио или телевизиски станици, увозни дозволи или квоти или права за пристап кон други ограничени ресурси. Според MCC 20, *Сметководство за државни поддршки и обелоденување на државна помош*, ентитетот може да го признае нематеријалното средство и поддршка според објективна вредност. Доколку ентитетот одлучи во почетокот да не го признае средството според објективна вредност, ентитетот го признава средството во почетокот, според номиналниот износ (според другиот третман дозволен со MCC 20) зголемен за секој издоток кој директно може да се припише на подготовката на средството за неговото ставање во употреба.

Размена на средства

- 45 Едно или повеќе нематеријални средства може да бидат стекнати со размена за немонетарно средство или средства, или комбинација на монетарни и немонетарни средства. Следната дискусија се однесува на едноставна размена на немонетарно средство за друго средство, но исто така се применува на сите размени споменати во претходната реченица. Набавната вредност на таквото нематеријално средство се мери според објективната вредност освен доколку (а) на трансакцијата за размена и недостига комерцијална содржина или (б) објективната вредност ниту на применото средство ниту на преотстапеното средство не може да се измери веродостојно. Стекнатото средство се мери на овој начин дури и кога средството кое се преотстапува не може веднаш да се отпише. Доколку стекнатото средство не се мери според објективна вредност, неговата набавна вредност се мери според сметководствената вредност на преотстапеното средство.
- 46 Ентитетот утврдува дали трансакцијата за размена има комерцијална содржина земајќи го предвид степенот до кој ќе се изменат идните парични текови како резултат на трансакцијата. Трансакцијата за размена има комерцијална содржина доколку е применлива една од ситуациите :
- (а) Композицијата (т.е. ризикот, времетраењето и износот) на примените парични текови од средството се разликува од композицијата на паричните текови од пренесеното средство.
 - (б) Вредноста, која е карактеристична за ентитетот, на делот од неговото работење кој е под влијание на трансакцијата се менува како резултат на размената.

И:

- (в) разликата во (а) или (б) е значајна во однос на објективната вредност на разменетите средства.

За целите на утврдувањето дали трансакцијата за размена има комерцијална содржина, вредноста, која е карактеристична за ентитетот, на делот од неговото работење кој е под влијание на трансакцијата ќе ги одрази паричните текови по даночниот ефект. Резултатот од ваквите анализи може да биде јасен без притоа да биде потребно ентитетот да направи детални калкулации.

- 47 Точката 21(б) утврдува дека услов за признавање на нематеријално средство е неговата набавна вредност да може да се мери веродостојно. Објективната вредност за нематеријално средство за кое не постојат споредбени пазарни трансакции може да се мери веродостојно доколку: (а) варијабилноста во опсегот на проценките на објективните вредности не е значајна за тоа средство или (б) веројатностите за различните оценки во рамките на опсегот можат да бидат проценети разумно и користени во проценката на објективната вредност. Доколку ентитетот е во можност веродостојно да ја утврди објективната вредност или на применото средство или на преотстапеното средство, тогаш објективната вредност на преотстапеното средство се користи за мерење на набавната вредност освен ако објективната вредност на применото средство е очигледна.

Интерно создаден гудвил

- 48 **Интерно создадениот гудвил не треба да се признае како средство.**
- 49 Во некои случаи, издоток се прави за да се создадат идни економски користи но тоа не резултира во создавање на нематеријално средство коешто ги задоволува критериумите за признавање во овој Стандард. Таквиот издоток често се опишува како придонес во интерно создадениот гудвил. Интерно создадениот гудвил не се признава како средство бидејќи тој не е ресурс кој може да се идентификува (т.е. не е одвоив ниту пак произлегува од договорни или други законски права), контролира од страна на ентитетот и кој може веродостојно да се мери по набавна вредност.

- 50 Разликите помеѓу пазарната вредност на ентитетот и сметководствената вредност на неговите нето средства кои можат да се идентификуваат во секој момент, може да укажуваат на спектар на фактори кои влијаат врз вредноста на ентитетот. Меѓутоа, таквите разлики не претставуваат набавна вредност на нематеријалните средства контролирани од страна на ентитетот.

Интерно создадени нематеријални средства

- 51 Понекогаш е тешко да се процени дали интерно создаденото нематеријално средство се квалификува за признавање. Често пати е тешко:

- (а) Да се идентификува дали, и временскиот момент кога, постои средство кое може да се идентификува и кое ќе создаде очекувани идни економски користи.
- (б) Веродостојно да се утврди набавната вредност на средството. Во некои случаи трошоците за интерното создавање на нематеријално средство не можат да се разликуваат од трошоците за одржување или подобрување на интерно создадениот гудвил на ентитетот или од трошоците на секојдневното работење.

Поради тоа, покрај усогласувањето со општите барања за признавање и почетно мерење на нематеријално средство, ентитетот ги применува барањата и упатството во точките 52-67 подолу, на сите интерно создадени нематеријални средства.

- 52 За да се процени дали интерно создаденото нематеријално средство ги задоволува критериумите за признавање, ентитетот го класифицира создавањето на средството во:

- (а) Фаза на истражување.
- (б) Фаза на развој.

Иако поимите „истражување” и „развој” се дефинирани, поимите „фаза на истражување” и „фаза на развој” имаат пошироко значење за целите на овој Стандард.

- 53 Доколку ентитетот не може да ја разликува фазата на истражување од фазата на развој на еден итерен проект за создавање на нематеријално средство, ентитетот ги третира издатоците за тој проект како тие да настанале само во фазата на истражување.

Фаза на истражување

- 54 Не треба да се признае нематеријално средство кое произлегува од истражување (или од фазата на истражување на некој итерен проект). Издатокот за истражување (или за фазата на истражување на некој итерен проект) треба да се признае како расход кога тој ќе настане.

- 55 Во фазата на истражување на итерен проект, ентитетот не може да покаже дека постои нематеријално средство кое би создало веројатни идни економски користи. Поради тоа, овој издоток секогаш се признава како расход кога ќе настане.

- 56 Примери на истражувачки активности се:

- (а) Активности наменети за добивање на ново знаење.
- (б) Барање на, евалуација и конечен избор на, примена на истражувачки наоди или друго знаење.
- (в) Истражување на алтернативи за материјали, уреди, производи, процеси, системи или услуги.
- (г) Формулација, дизајн, евалуација и конечен избор на можни алтернативи на нови или усовршени материјали, уреди, производи, процеси, системи или услуги.

Фаза на развој

- 57 Нематеријално средство кое произлегува од развој (или од фазата на развој на итерен проект) треба да се признае доколку, и само доколку ентитетот може да го демонстрира следното:

- (а) Техничка изводливост за довршување на нематеријалното средство, така што тоа да биде расположливо за употреба или продажба.
- (б) Неговата намера е да го доврши нематеријалното средство, и да го користи или продаде.
- (в) Неговата способност да го користи или продаде нематеријалното средство.
- (г) Како нематеријалното средство ќе создава веројатни идни економски користи. Меѓу другото, ентитетот треба да покаже постоење на пазар за производите на нематеријалното

средство или за самото нематеријално средство или, доколку тоа се користи интерно, да ја прикаже корисноста на нематеријалното средство.

- (д) **Расположливоста на соодветни технички, финансиски и други ресурси за довршување на развојот и за употреба или продажба на нематеријалното средство.**
- (ф) **Неговата способност за веродостојно мерење на издатокот кој може да му се припише на нематеријалното средство за време на неговиот развој.**

58 Во фазата на развој на интерен проект, ентитетот може во некои случаи, да идентификува нематеријално средство и да покаже дека средството ќе создава веројатни идни економски користи. Ова е поради тоа што фазата на развој на проектот е понапредна во споредба со фазата на истражување.

59 Примери на развојни активности се:

- (а) Дизајн, изградба и тестирање на прототипови и модели пред производство или пред употреба.
- (б) Дизајн на алати, примероци, калапи и шаблони со користење на нова технологија.
- (в) Дизајн, изградба и операционализација на експериментален погон кој не е во состојба за економска изводливост на комерцијално производство.
- (г) Дизајн, изградба и тестирање на избрана алтернатива на нови или усовршени материјали, уреди, производи, процеси, системи или услуги.

60 За да покаже како нематеријално средство ќе создава веројатни идни економски користи, ентитетот ги проценува идните економски користи кои треба да се добијат од средството користејќи ги принципите на MCC 36, *Обезвреднување на средства*. Доколку средството, создава економски користи само во комбинација со други средства, ентитетот го применува концептот на единица која генерира пари, како што е наведено во MCC 36.

61 Расположливоста на ресурсите за довршување, употреба и стекнување на користите од нематеријалното средство, може да се покаже преку, на пример, деловен план кој покажува технички, финансиски и други неопходни ресурси, како и способноста на ентитетот да ги обезбеди овие ресурси. Во извесни случаи, ентитетот ја покажува расположливоста на екстерно финансирање преку навестување од страна на работодавачот за неговата расположеност да го финансира планот.

62 Трошковниот систем на ентитетот може често пати веродостојно да ги мери трошоците за интерно создавање на нематеријално средство, како што се платите и другите издатоци настанати при обезбедувањето на авторски права, дозволи или при развој на компјутерски софтвер.

63 Интерно создадени трговски марки, наслови на весници, објавени наслови, списоци на купувачи и ставки слични по својата суштина не треба да се признаат како нематеријални средства.

64 Издатоците поврзани со интерно создадените трговски марки, наслови на весници, издавачки наслови, списоци на купувачи и ставки слични по својата суштина, не можат да се разликуваат од трошоците за развој на ентитетот во целина. Поради тоа, таквите ставки не се признаваат како нематеријални средства.

Набавна вредност на интерно создадено нематеријално средство

65 Набавната вредност на интерно создаденото нематеријално средство за целите на точка 24, претставува збир на издатоците настанати од датумот кога нематеријалното средство за прв пат ги задоволело критериумите за признавање според точките 21, 22 и 57. Точката 71 забранува повторно искажување на издатоци претходно признаени како расход

66 Набавната вредност на интерно создадено нематеријално средство се состои од сите издатоци кои можат директно да и се припишат а кои се потребни за создавање, производство и подготовка на средството за негово ставање во употреба на начин кој е предвиден од страна на раководството. Примери на издатоци кои можат директно да се припишат се:

- (а) Трошоци за материјали и услуги користени или потрошени при создавањето на нематеријалното средство.
- (б) Трошоците за користи на вработените (како што се дефинирани во MCC 19) кои произлегуваат од создавањето на нематеријалното средство.
- (в) Надоместоци за регистрирање на законски права.
- (г) Амортизација на патенти и лиценци кои користени при создавањето на нематеријалното средство.

Во MCC 23 се утврдени критериумите за признавање на каматата како елемент на набавната вредност на интерно создаденото нематеријално средство.

67 Следните издатоци не претставуваат компоненти на набавната вредност на интерно создадено нематеријално средство:

- (а) Продажни, административни и други генерални општи издатоци освен ако овие издатоци можат директно да се припишат на подготвување на средството за употреба.
- (б) Јасно идентификувани недостатоци и првобитни оперативни загуби настанати пред средството да ја постигне планираната функционалност.
- (в) Издатоци за обука на персоналот којшто работи со средството.

Пример за илустрација на точка 65

Ентитетот развива нов производствен процес. Во текот на 20X5 година, настанатите издатоци изнесуваат ПЕ 1.000^а од кои ПЕ 900 настанале пред 1 декември 20X5 година, а ПЕ 100 настанале меѓу 1 декември 20X5 и 31 декември 20X5 година. Ентитетот е во можност да покаже дека на 1 декември 20X5 година производствениот процес ги задоволил критериумите за признавање на нематеријално средство. Надоместливиот износ на know-how содржан во процесот (вклучувајќи идни парични одливи за да се доврши процесот пред тој да биде расположлив за употреба) се проценува на ПЕ 500.

На крајот на 20X5 година, производствениот процес се признава како нематеријално средство со набавна вредност од ПЕ 100 (издаток настанат по датумот од кога се задоволени критериумите за признавање, т.е. 1 декември 20X5 година). Издатокот од ПЕ 900 настанат пред 1 декември 20X5 година е признаен како расход бидејќи критериумите за признавање не биле задоволени до 1 декември 20X5 година. Овој издаток никогаш нема да претставува дел од набавната вредност на производствениот процес признаен во извештајот за финансиска состојба.

Во текот на 20X6 година, настанатиот издаток изнесува ПЕ 2.000. На крајот од 20X6 година, надоместливиот износ на know-how содржан во процесот (вклучувајќи идни парични одливи за комплетирање на процесот пред тој да биде расположлив за употреба) е проценет да биде ПЕ 1.900.

На крајот од 20X6 година, набавната вредност на производствениот процес изнесува ПЕ 2.100 (признаен издаток од ПЕ 100 на крајот на 20X5 година, плус ПЕ 2.000 издаток признаен во 20X6 година). Ентитетот признава загуба поради обезвреднување од ПЕ 200 за да се коригира сметководствената вредност на процесот пред загубата поради обезвреднување (ПЕ 2.100), до неговиот надоместлив износ (ПЕ 1.900). Оваа загуба поради обезвреднување ќе биде анулирана во наредниот период доколку се задоволени барањата за анулирање на загубата поради обезвреднување според MCC 36.

а Во овој Стандард, паричните износи се деноминирани во „парични единици (ПЕ)“.

Признавање на расход

68 Издатокот за нематеријално средство треба да се признае како расход кога тој ќе настане, освен во една од следните ситуации:

- (а) Тој е дел од набавната вредност на нематеријално средство кое ги задоволува критериумите за признавање (види точки 18–67).
- (б) Ставката е стекната во деловна комбинација и не може да се признае како нематеријално средство. Доколку е таков случајот, овој издаток треба да формира дел од износот кој се признава како гудвил на датумот на стекнувањето (види МСФИ 3).

69 Во некои случаи, издаток настанува за да се обезбедат идни економски користи за ентитетот, но не се стекнува ниту создава нематеријално или друго средство во кое би можело да биде признаено. Во случај на набавка на добра, ентитетот го признава таквиот издаток како расход кога ќе има право на пристап кон тие добра. Во случај на набавка на услуги, ентитетот го признава таквиот издаток како расход кога ќе ја прими услугата. На пример, издатокот за истражување треба да биде признаен како расход кога ќе настане (види точка 54), освен ако е стекнат како дел од деловна комбинација. Други примери на издатоци кои се признаваат како расход кога ќе настанат вклучуваат:

- (а) Издатоци за отпочнување на активности (трошоци за отпочнување) освен ако овој издаток е вклучен во набавната вредност на некоја недвижност, постројка и опрема според MCC 16. Трошоците за отпочнување можат да се состојат од трошоци за основање како што се

законските и канцелариските трошоци настанати при основањето на правниот ентитет, издатоци за отворање на нови објекти или на деловен потфат (трошоци пред отпочнување) или издатоци за почнување на нови операции или производство на нови производи или процеси (предоперативни трошоци).

- (б) Издатоци за обука.
- (в) Издатоци за рекламни и промотивни активности (вклучувајќи и порачки на каталози по пошта).
- (г) Издатоци за реалокација и реорганизација на дел или целиот ентитет.

69А Ентитет има право на пристап кон добра кои што се во негова сопственост. Слично на ова, тој има право на добра кои биле изградени од страна на добавувач во согласност со условите на договорот за набавка каде што ентитетот може да бара испорака на таквите добра во замена за плаќање. Услугите се примени кога тие ќе бидат извршени од страна на добавувачот во согласност со договор за нивна испорака на ентитетот а не кога ентитетот ги користи истите за испорака на друга услуга, на пример, за испорака на реклама на своите купувачи.

70 Точката 68 не го спречува ентитетот во признавање на временските разграничувања како средство кога плаќањето за испорака на доброта било направено пред ентитетот да се стекне со право за пристап кон тие добра. пред испораката на стоките или давањето на услугите. Слично на ова, точката 68 не го спречува ентитетот во признавање на временските разграничувања како средство кога плаќањето за услугите било направено пред ентитетот да ги добие таквите услуги.

Минати трошоци кои не треба да се признаат како средство

71 Издатокот за нематеријална ставка кој почетно бил признаен како расход не треба да биде признаен како дел од набавната вредност на нематеријалното средство на подоцнежен датум.

Мерење по почетно признавање

72 Ентитетот треба да го избере или трошковниот модел во точка 74 или моделот на ревалоризација во точка 75 како негова сметководствена политика. Доколку нематеријалното средство е евидентирано со примена на моделот на ревалоризација, сите останати средства во неговата група исто така треба да бидат евидентирани со примена на истиот модел, освен ако не постои активен пазар за тие средства.

73 Група на нематеријални средства претставува групирање на средствата со слична природа и употреба во работењето на ентитетот. Ставките во една група на нематеријални средства се ревалоризираат истовремено со цел да се избегне селективна ревалоризација на средства и известување на износи во финансиските извештаи кое претставува мешавина на набавни вредности и проценети вредности на различни датуми.

Модел на набавна вредност

74 По почетното признавање, нематеријалното средство треба да се води по неговата набавна вредност намалена за акумулираната амортизација и било какви загуби поради обезвреднување.

Модел на ревалоризација

75 По почетното признавање, нематеријалното средство треба да се води по ревалоризиран износ кој претставува неговата објективна вредност на датумот на ревалоризација намален за секоја последователна акумулирана амортизација и било какви последователни акумулирани загуби поради обезвреднување. За целите на ревалоризациите во согласност со овој Стандард, објективната вредност треба да се утврдува преку повикување на некој активен пазар. Ревалоризациите треба да се прават доволно често со цел сметководствената вредност да не се разликува материјално од онаа која би се утврдила користејќи ја објективната вредност на крајот на периодот на известување.

76 Моделот на ревалоризација не дозволува:

- (а) Ревалоризација на нематеријални средства кои не биле претходно признати како средства.
- (б) Почетно признавање на нематеријални средства според износи кои не се набавна вредност.

- 77 Моделот на ревалоризација се применува откако средството ќе биде почетно признаено според набавна вредност. Меѓутоа, доколку само дел од набавната вредност на нематеријалното средство се признава како средство, бидејќи средството не ги задоволито критериумите за признавање сè додека не биде остварен дел од процесот (види точка 65), моделот на ревалоризација може да се применува на целото тоа средство. Исто така, моделот на ревалоризација може да се применува на некое нематеријално средство кое е добиено по пат на државна поддршка и признаено по номинален износ (види точка 44).
- 78 Не е вообичаено да постои активен пазар за нематеријално средство со карактеристики опишани во точка 8, иако тоа може да се случи. На пример, според некои законодавства, активен пазар може да постои за слободно преносливи дозволи за таксисти, дозволи за риболов или производни квоти. Меѓутоа, активен пазар не може да постои за марка на производи, наслови на весници, музички и филмски издавачки права, патенти или заштитни знаци, бидејќи секое такво средство е уникатно. Исто така, иако нематеријалните средства се купуваат и продаваат, договорите се прават меѓу поединечни купувачи и продавачи, а трансакциите се релативно ретки. Од овие причини, цената платена за едно средство не може да биде доволен доказ за објективната вредност на друго средство. На крајот, цените често пати не се достапни за јавноста.
- 79 Зачестеноста на ревалоризациите зависи од непостојаноста на објективните вредности на нематеријалните средства кои се ревалоризираат. Доколку објективната вредност на ревалоризираното средство материјално се разликува од неговата сметководствена вредност неопходно е натамошно ревалоризирање. Некои нематеријални средства може да покажуваат значајни и нестабилни движења во објективната вредност и на тој начин да наметнуваат потреба за годишно ревалоризирање. Ваквите чести ревалоризации се непотребни за нематеријалните средства со незначајни движења во објективната вредност.
- 80 Доколку нематеријалното средство се ревалоризира, секоја акумулирана амортизација на датумот на ревалоризација е или:
- (а) Повторно прикажана, сразмерно со промената на бруто сметководствената вредност на средството, така што сметководствената вредност на средството по ревалоризацијата е еднаква на неговиот ревалоризиран износ.
 - (б) Се елиминира на товар на бруто сметководствената вредност на средството, а нето износот повторно се прикажува до ревалоризираниот износ на средството.
- 81 Доколку нематеријално средство од група на ревалоризирани нематеријални средства не може да се ревалоризира бидејќи не постои активен пазар за тоа средство, средството треба да се води според набавна вредност намалена за секоја акумулирана амортизација и загуби поради обезвреднување.
- 82 Доколку објективната вредност на ревалоризираното нематеријално средство не може повеќе да се утврдува со повикување на некој активен пазар, сметководствената вредност на средството треба да биде неговиот ревалоризиран износ на датумот на последната ревалоризација со повикување на активен пазар, намален за секоја последователна акумулирана амортизација и сите последователни акумулирани загуби поради обезвреднување.
- 83 Фактот дека повеќе не постои активен пазар за ревалоризираното нематеријално средство укажува дека средството е можеби обезвреднето и дека треба да биде тестирано во согласност со MCC 36.
- 84 Доколку објективната вредност на средството може да се утврди со повикување на некој активен пазар на некој последователен датум на мерење, моделот на ревалоризација се применува од тој датум.
- 85 Доколку сметководствената вредност на нематеријалното средство е зголемена како резултат на ревалоризација, зголемувањето треба да се признае во останатата сеопфатна добивка и да се акумулира во главнината во позицијата за ревалоризационен вишок. Меѓутоа, зголемувањето треба да се признае во добивката или загубата до оној степен до кој го анулира намалувањето од ревалоризација за истото средство кое претходно било признаено во добивката или загубата.
- 86 Доколку сметководствената вредност на средството е намалена како резултат на ревалоризацијата, намалувањето треба да се признае во добивката или загубата. Меѓутоа, намалувањето треба да се признае во останатата сеопфатна добивка до оној степен до кој тоа намалување не го надминува побарувачкото салдо на ревалоризациониот вишок за тоа исто средство. Намалувањето признаено во останатата сеопфатна добивка го намалува акумулираниот износ во главнината во позицијата за ревалоризационен вишок.
- 87 Кумулативниот ревалоризационен вишок вклучен во главнината може да се пренесе директно на акумулираната добивка кога вишокот е реализиран. Свкупниот вишок може да биде реализиран при повлекување од употреба или оттуѓување на средството. Меѓутоа, некој вишок може да биде реализиран со употреба на средството од страна на ентитетот и во ваков случај, износот на ревалоризационен вишок е разликата помеѓу амортизацијата пресметана врз основа на ревалоризирана сметководствена вредност

на средството и амортизацијата која би била признаена врз основа на историската набавна вредност на средството. Преносот од ревалоризациониот вишок на акумулираната добивка не се прави преку добивката или загубата.

Корисен век

- 88 Ентитетот треба да оцени дали корисниот век на употреба на нематеријалното средство е ограничен или неограничен и, доколку е ограничен, должината на, или бројот на производствени или слични единици кои го сочинуваат, тој корисен век. Нематеријално средство треба да се евидентира од страна на ентитетот како средство со неограничен корисен век кога, врз основа на анализите на сите релевантни фактори, не постои очигледно ограничување на периодот во кој средството се очекува да создава нето парични приливи за ентитетот.
- 89 Евидентирањето за нематеријалното средство е засновано на неговиот корисен век. Нематеријално средство со ограничен корисен век се амортизира (види точки 97–106), а нематеријално средство со неограничен корисен век не се амортизира (види точки 107–110). Илустративните примери во овој Стандард покажуваат дека утврдувањето на корисниот век за различни нематеријални средства, и последователното евидентирање на тие средства се прави врз основа на утврдениот корисен век.
- 90 Многу фактори треба да се земат предвид при утврдувањето на корисниот век на нематеријалното средство, вклучувајќи ги:
- (а) Очекуваната употреба на средството од страна на ентитетот и дали средството би можело ефикасно да се употребува од страна на друг менаџерски тим.
 - (б) Типичниот животен циклус на средството и јавно достапните информации за проценките на корисниот век на слични видови на средства кои се користат на сличен начин.
 - (в) Техничката, технолошката, комерцијалната и други видови на застареност.
 - (г) Стабилноста на дејноста во која дејствува средството и промените во побарувачката на пазарот за производите и услугите произведени од средството.
 - (д) Очекувани дејствија од страна на конкурентите или потенцијалните конкуренти.
 - (ѓ) Нивото на издатоците за одржување потребни за да се добијат очекуваните идни економски користи од средството и способноста и намерата на ентитетот за остварување на тоа ниво.
 - (ж) Периодот на контрола врз средството и законските и другите ограничувања за употреба на средството, како што е датумот на истекување на поврзаните наеми.
 - (з) Дали корисниот век на средството е зависен од корисниот век на други средства на ентитетот.
- 91 Поимот „неограничен” не значи „бесконечен”. Корисниот век на нематеријалното средство го одразува само она ниво на идни издатоци за одржување кои се потребни за да се одржува средството во неговото стандардно (редовно) работење кое е оценето во времето на проценка на корисниот век на средството, како и способноста и намерата на ентитетот да го одржува таквото ниво. Заклучокот дека корисниот век на нематеријалното средство е неограничен не треба да зависи на планираните идни издатоци кои ги надминуваат издатоците потребни за одржување на средството во неговото стандардно (редовно) работење.
- 92 Имајќи ја во предвид историјата на брзи промени во технологијата, компјутерскиот софтвер и многу други нематеријални средства се подложни на технолошка застареност. Поради тоа, веројатно е дека нивниот корисен век ќе биде краток.
- 93 Корисниот век на нематеријалното средство може да биде многу долг дури и неограничен. Неизвесноста ја оправдува употребата на проценка на корисниот век врз основа претпазливост, но не го оправдува изборот на нереално краток корисен век.
- 94 Корисниот век на нематеријалното средство кое произлегува од договорни или други законски права не треба да го надмине периодот на договорните или другите законски права, но може да биде пократок во зависност од периодот во кој ентитетот очекува да го користи средството. Доколку договорните или другите законски права се пренесени за ограничен период кој може да биде обновен, корисниот век на нематеријалното средство треба да ги вклучи и обновените периоди под услов да постои доказ кај ентитетот којшто би го поддржал таквото обновување без значаен трошок. Корисниот век на повторно стекнато право признато како нематеријално средство во деловна комбинација претставува остатокот од договорниот период на договорот во кој правото било доделено и не треба да ги вклучува периодите на обновување.
- 95 Можеби постојат економски и законски фактори кои влијаат на корисниот век на нематеријалното средство. Економските фактори го определуваат периодот во кој ентитетот ќе ги прими идните

економски користи. Законските фактори може да го ограничуваат периодот во кој ентитетот го контролира пристапот до тие користи. Корисниот век е пократкиот од периодите утврдени врз основа на овие фактори.

96 Постоенето на следните фактори, меѓу другите, укажува на тоа дека ентитетот ќе биде во можност да ги обнови договорните или други законски права без значаен трошок:

- (а) Постои доказ, врз основа на претходно искуството, дека договорните и другите законски права ќе бидат обновени. Доколку обновувањето е неизвесно поради очекување на согласност од трета страна, тоа подразбира и доказ дека третата страна ќе даде согласност.
- (б) Постои доказ дека било какви услови потребни за обновување ќе бидат исполнети.
- (в) Трошокот за ентитетот за обновување не е значаен кога истиот се споредува со идните економски користи кои се очекува дека ќе произлезат од таквото обновување.

Доколку трошокот за обновување е значаен во споредба со идните економски користи кои се очекува дека ќе произлезат таквото обновување, трошокот за „обновување” претставува, во суштина, трошок за стекнување на ново нематеријално средство на датумот на обновување.

Нематеријални средства со ограничен корисен век

Период на амортизација и метод на амортизација

97 Износот кој подлежи на амортизација на нематеријално средство со ограничен корисен век треба да се распределат на систематска основа за време на неговиот корисен век. Амортизацијата треба да започне кога средството ќе биде расположливо за употреба, т.е. кога тоа се наоѓа на локација и во состојба потребна за да тоа средство се користи на начин кој е предвиден од страна на раководството. Амортизацијата треба да се прекине во периодот кој е пократок од датумот на кој средството е класифицирано како расположливо за продажба (или е вклучено во група за отуѓување која е класифицирана како расположлива за продажба) во согласност со МСФИ 5 и датумот кога средството е отпишано. Методот на амортизација кој се користи треба да го одрази начинот на кој се очекува да бидат конзумирани идните економски користи од страна на ентитетот. Доколку тој начин не може да биде утврден веродостојно, треба да се користи праволиниската метода. Трошокот за амортизација за секој период треба да биде признат во добивката или загубата освен ако овој или друг Стандард дозволува или бара таквиот трошок да биде вклучен во набавната вредност на друго средство.

98 Разни методи на амортизација можат да се користат за распределба на износот кој подлежи на амортизација на средството врз систематска основа во текот на неговиот корисен век. Овие методи ја вклучуваат праволиниската метода, дегресивната метода и функционалната метода. Методата применета за средството се избира врз основа на очекуваниот начин на конзумирање на идните економски користи кои се содржани во тоа средство и се применува конзистентно од период во период, освен во случај на промена во очекуваниот начин на користење на идните економски користи.

99 Амортизацијата вообичаено се признава во добивката или загубата. Меѓутоа, понекогаш економските користи кои се содржани во средството се апсорбирани во производството на други средства. Во вакви случаи трошокот за амортизација претставува дел од набавната вредност на другото средство и е вклучен во сметководствената вредност на тоа средство. На пример, амортизацијата на нематеријални средства користени во производниот процес е вклучена во сметководствената вредност на залихите (види MCC 2 *Залихи*).

Остаток на вредност

100 Остатокот на вредноста на нематеријално средство со ограничен корисен век треба да се смета за еднаков на нула, освен ако:

- (а) Некоја трета страна е обврзана да го купи средството на крајот на неговиот корисен век.
- (б) Постои активен пазар за средството и:
 - (i) Остатокот на вредноста може да се утврди повикувајќи се на тој пазар.
 - (ii) Постои веројатност дека таквиот пазар ќе постои на крајот на корисниот век на средството.

- 101 Износот кој подлежи на амортизација на средството со ограничен корисен век се утврдува по одбивање на неговиот остаток на вредност. Остатокот на вредност кој не е еднаков на нула укажува дека ентитетот очекува да го отуѓи нематеријалното средство пред крајот на неговиот економски век на употреба.
- 102 Проценка за остатокот на вредноста на средството се прави врз основа на износот којшто се очекува да се надомести при отуѓувањето со примена на цени кои преовладуваат на датумот на проценката за продажба на слично средство коешто го достигнало крајот на неговиот корисен век и коешто работело во услови кои се слични на оние во кои ќе се користи средството. Остатокот на вредноста на средството ќе се проверува најмалку еднаш годишно. Промената на остатокот на вредноста на средството се евидентира како промена на сметководствена проценка во согласност со MCC 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.
- 103 Остатокот на вредноста на нематеријално средство може да се зголеми до износ кој е еднаков или поголем од сметководствената вредност на средството. Во тој случај, трошокот за амортизација на средството е нула освен ако и сè додека неговиот остаток на вредноста последователно се намалува на износ кој е помал од сметководствената вредност на средството.

Проверка на периодот на амортизација и методот на амортизација

- 104 Периодот на амортизација и методот на амортизација за нематеријално средство со ограничен корисен век треба да се проверуваат најмалку еднаш годишно. Доколку очекуваниот корисен век на средството е различен од претходните проценки, периодот на амортизација треба да биде променет соодветно. Доколку имало промена во очекуваниот начин на користење на економските користи содржани во тоа средство, методот на амортизација треба да се промени за да ги одрази промените соодветно. Ваквите промени треба да се евидентираат како промени во сметководствените проценки во согласност со MCC 8.
- 105 Во текот на животниот век на нематеријалното средство, може стане очигледно дека проценката на корисниот век не е соодветна. На пример, признавањето на загуба поради обезвреднување може да укаже дека периодот на амортизација треба да се промени.
- 106 Во текот на периодот, начинот на кој се очекувани приливите на идните економски користи во ентитетот од нематеријалното средство може да се промени. На пример, може да стане очигледно дека дегресивната метода на амортизација е несоодветна од праволиниската метода. Друг пример, е кога користењето на правата од лиценцата се одложени поради неизвесно остварување на другите компоненти на деловниот (бизнис) план. Во ваков случај, економските користи кои претставуваат прилив од средството може да не бидат примени до подоцнежни периоди.

Нематеријални средства со неограничени корисни векови

- 107 Нематеријално средство со неограничен корисен век не треба да се амортизира.
- 108 Во согласност со MCC 36, ентитетот треба да го тестира нематеријалното средство со неограничен корисен век за обезвреднување преку споредба на неговиот надоместлив износ со неговата сметководствена вредност:
- (а) Годишно.
 - (б) Кога и да постојат показатели дека нематеријалното средство е обезвреднето.

Проверка на оценката на корисниот век

- 109 Корисниот век на нематеријално средство коешто не се амортизира треба да биде предмет на проверка во секој период со цел да се утврди дали настаните и условите продолжуваат да ја подржуваат проценката на неограничен корисен век на тоа средство. Доколку не е така, промената во проценката на корисниот век од неограничен во ограничен треба да се евидентира како промена во сметководствена проценка во согласност со MCC 8.
- 110 Во согласност со MCC 36, повторната оценка на корисниот век на нематеријалното средство како ограничен корисен век наместо неограничен, претставува показател дека средството можеби е обезвреднето. Како резултат на тоа, ентитетот го тестира средството за обезвреднување преку споредба на неговиот надоместлив износ, утврден во согласност со MCC 36, со неговата сметководствена вредност и го признава било кој вишок на сметководствената вредност над надоместливиот износ како загуба поради обезвреднување.

Надоместливост на сметководствената вредност – загуби поради обезвреднување

- 111 За да се утврди дали нематеријалното средство е обезвреднето, ентитетот го применува MCC 36. Овој Стандард објаснува како ентитетот ја проверува сметководствената вредност на своите средства, како го утврдува надоместливиот износ на средството и кога признава или анулира загуба поради обезвреднување.

Повлекувања од употреба и отуѓувања

- 112 Нематеријално средство треба да се отпише во една од следните ситуации:
- (а) При отуѓување.
 - (б) Кога не се очекуваат идни економски користи од неговата употреба или отуѓување.
- 113 Добивките или загубите кои произлегуваат од отпишувањето на нематеријално средство треба да се утврдуваат како разлика помеѓу нето приносите, доколку има такви, и сметководствената вредност на средството. Истите треба да се признаат во добивката или загубата кога средството ќе биде отпишано (освен доколку MCC 17 не бара поинаков третман за продажба и повторен наем). Добивките не треба да бидат класифицирани како приходи.
- 114 Отуѓувањето на нематеријално средство може да настане на различни начини (на пример со продажба, влегување во аранжман за финансиски лизинг, или по пат на донација). При утврдувањето на датумот на отуѓување на таквото средство, ентитетот ги применува критериумите на MCC 18 *Приходи* за признавање на приход од продажба на средства. MCC 17 се применува на отуѓување по пат на продажба и повторен наем.
- 115 Доколку, во согласност со принципот за признавање во точка 21, во сметководствената вредност на средството ентитетот го признава трошокот за замена на дел од нематеријалното средство, тогаш тој ја отпишува сметководствената вредност на заменетиот дел. Доколку не е практично ентитетот да ја утврдува сметководствената вредност на заменетиот дел, тогаш тој може да го користи трошокот за замена како показател за тоа колкав бил трошокот за заменетиот дел во времето кога бил стекнат или интерно создаден.
- 115A Во случај на повторно стекнато право во деловна комбинација, доколку правото е последователно повторно издадено (продадено) на трета страна, поврзаната сметководствена вредност, доколку има таква, треба да се користи при утврдувањето на добивката или загубата од повторното издавање.
- 116 Надоместот којшто се побарува за отуѓување на нематеријално средство треба почетно да биде признат според неговата објективна вредност. Доколку плаќањето за нематеријалното средство е одложено, надоместот почетно се побарува според износ кој е еквивалентен на цената изразена во пари. Разликата помеѓу номиналниот износ на надоместот и еквивалентната цена изразена во пари се признава како приход од камата во согласност со MCC 18 одразувајќи го ефективниот принос на побарувањето.
- 117 Амортизацијата на нематеријалното средство со ограничен корисен век не треба да се прекине дури и во случај нематеријалното средство да не е веќе во употреба, освен ако средството било целосно амортизирано или било класифицирано како расположливо за продажба (или е вклучено во група за отуѓување која е класифицирана како група која се чува за продажба) во согласност со МСФИ 5.

Обелоденување

Општо

- 118 За секоја група на нематеријални средства, правејќи разлика помеѓу интерно создадени нематеријални средства и други нематеријални средства, ентитетот треба да го обелодени следното:
- (а) Дали корисните векови се ограничени или неограничени и, доколку се ограничени, нивните корисни векови или користените стапки на амортизација.
 - (б) Методите на амортизација користени за нематеријалните средства со ограничен корисен век.
 - (в) Бруто сметководствената вредност на секоја акумулирана амортизација (заедно со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и крајот на периодот.

- (г) **Линиската(те) ставка(и) во извештајот за сеопфатна добивка во кои е вклучена амортизацијата на нематеријалните средства.**
- (д) **Усогласување на сметководствената вредност на почетокот и крајот на периодот покажувајќи ги:**
 - (i) **Набавките, покажувајќи ги одвоено оние добиени со интерен развој, од оние стекнати одвоено, и оние кои се стекнати во деловни комбинации.**
 - (ii) **Средства класифицирани како расположливи за продажба или вклучени во група за отуѓување која е класифицирана како група која се чува за продажба во согласност со МСФИ 5 и други отуѓувања.**
 - (iii) **Зголемувања или намалувања во текот на периодот како резултат на ревалоризации во согласност со точките 75, 85 и 86 и како резултат на загуби поради обезвреднување кои се признаени или анулирани во останатата сеопфатна добивка во согласност со МСС 36 (доколку има такви).**
 - (iv) **Загуби поради обезвреднување признати во добивката или загубата во текот на периодот во согласност со МСС 36 (доколку има такви).**
 - (v) **Загуби поради обезвреднување анулирани во добивката или загубата во текот на периодот во согласност со МСС 36 (доколку има такви).**
 - (vi) **Било каква амортизација призната во текот на периодот.**
 - (vii) **Нето курсни разлики кои произлегуваат од преведување на финансиските извештаи во валута на презентирање, и од преведување на странско работење во валутата на презентирање на ентитетот.**
 - (viii) **Други промени во сметководствената вредност во текот на периодот.**

119 Група на нематеријални средства претставува групирање на средствата со слична природа и употреба во работењето на ентитетот. Примери на посебни групи се:

- (а) Називи на трговски марки.
- (б) Наслови на весници и издавачки наслови.
- (в) Компјутерски софтвер.
- (г) Лиценци и франшизи.
- (д) Авторски права, патенти и други права од индустриска сопственост, права за услуги и работење.
- (ѓ) Рецепти, формули, модели, дизајни и прототипи.
- (е) Нематеријални средства во развој.

Горенаведените групи може да бидат прикажани раздвоено (збирно) во помали (поголеми) групи доколку тоа резултира во порелевантни информации за корисниците на финансиските извештаи.

120 Ентитетот обелоденува информации за обезвреднети нематеријални средства во согласност со МСС 36 во дополнение на бараните информации во точката 118 (д)(iii)–(v).

121 МСС 8 бара ентитетот да ја обелодени природата и износот на промената на сметководствената проценка којашто има материјален ефект во тековниот период или се очекува да има материјален ефект во последователните периоди. Такви обелоденувања може да произлезат од промени во:

- (а) проценката на корисниот век на средството.
- (б) Методот на амортизација.
- (в) Остатокот на вредноста.

122 Исто така, ентитетот треба да обелодени:

- (а) **Доколку нематеријалното средство има неограничен корисен век, сметководствената вредност на тоа средство и причините кои што ја поткрепуваат проценката на неограничениот корисниот век. При образложувањето на овие причини, ентитетот треба да ги опише фактор(ите) кои имале значајна улога при утврдувањето дека средството има неограничен корисен век.**
- (б) **Опис, сметководствена вредност и остаток на период на амортизација за секое поединечно средство кое е материјално во финансиските извештаи на ентитетот.**

- (в) За нематеријалните средства стекнати по пат на државна поддршка и почетно признати според објективна вредност (види точка 44):
 - (i) Објективната вредност почетно признаена за овие средства.
 - (ii) Нивната сметководствена вредност.
 - (iii) Дали тие се мерени по почетното признавањето според трошковниот модел или моделот на ревалоризација.
- (г) Постоењето и сметководствените износи на нематеријалните средства чијашто сопственост е ограничена и сметководствените вредности на нематеријалните средства кои се дадени под залог како осигурување на обврски.
- (д) Износот на превземените договорни обврски за набавка на нематеријални средства.

123 Кога ентитетот ги опишува фактор(ите) кои имале значајна улога при утврдувањето на неограничен корисен век на нематеријалното средство, ентитетот ја зема во предвид листата на фактори од точка 90.

Нематеријални средства кои после нивното признавање се мерат според моделот на ревалоризација

124 Доколку нематеријалните средства се евидентирани според нивните ревалоризирани износи, ентитетот треба да го обелодени следното:

- (а) Според групите на нематеријални средства:
 - (i) Ефективниот датум на ревалоризација.
 - (ii) Сметководствената вредност на ревалоризираните нематеријални средства.
 - (iii) Сметководствената вредност којашто би била признаена доколку ревалоризираната група на нематеријални средства биле мерени по нивното признавање со примена на трошковниот модел во согласност со точката 74.
- (б) Износот на ревалоризационен вишок кој се однесува на нематеријалните средства на почетокот и крајот на периодот, покажувајќи ги промените во текот на периодот и сите ограничувања при распределбата на салдото на акционерите.
- (в) Методите и значајните претпоставки кои се применети при проценка на објективната вредност на средствата.

125 Може да има потреба, за целите на обелоденувањето, да се групираат групите на ревалоризираните средства во поголеми групи. Сепак, групите не треба да се групираат доколку тоа би резултирало во спојување на групи на нематеријални средства кои вклучуваат износи мерени според двата третмана, трошковниот модел и моделот на ревалоризација.

Издатоци за истражување и развој

126 Ентитетот треба да го обелодени збирниот износ на трошоците за истражување и развој признаени како расход во тековниот периодот.

127 Трошоците за истражување и развој се состојат од сите трошоци кои можат директно да се поврзат со активностите за истражување и развој (види точки 66 и 67 за насоки за видот на трошоци кои треба да бидат вклучени за целите на обелоденувањето во согласност со барањето на точка 126).

Други информации

128 Ентитетот се охрабрува, но од него не се бара, да ги обелодени следните информации:

- (а) Опис на секое целосно амортизирано нематеријално средство кое сеуште се наоѓа во употреба.
- (б) Краток опис на значајните нематеријални средства контролирани од страна на ентитетот но кои не се признаени како средство бидејќи не ги задоволите критериумите за признавање според овој Стандард или бидејќи биле стекнати или создадени пред да стапи во сила верзијата на MCC 38 *Нематеријални средства* објавена во 1998 година.

Преодни одредби и ефективен датум на примена

- 129 [Избришана]
- 130 Ентитетот треба да го примени овој Стандард:
- (а) Во сметководството за нематеријални средства стекнати во деловни комбинации чијшто договорен датум е на или по 31 март 2004 година.
 - (б) Во сметководството за сите други нематеријални средства проспективно од почетокот на првиот годишен период почнувајќи на или после 31 март 2004 година. Како резултат на тоа, ентитетот нема да ја коригира сметководствената вредност на нематеријалните средства признати на тој датум. Сепак, ентитетот треба, на тој датум, да го примени овој Стандард за да повторно ги процени корисните векови на употреба на тие нематеријални средства. Доколку, како резултат на повторната проценка, ентитетот ја промени неговата проценка на корисниот век на употреба на средството, таквата промена треба да се евидентира како промена на сметководствена проценка во согласност со MCC 8.
- 130А Ентитетот треба да ги примени измените во точка 2 за годишните периоди коишто почнуваат на или после 1 јануари 2006 година. Доколку ентитетот го примени МСФИ 6 за претходен период, овие измени исто така треба да се применат на тој претходен период.
- 130Б МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (како што е ревидиран во 2007 година) ја измени терминологијата којашто се користи во МСФИ. Покрај тоа, ги измени точките 85, 86 и 118(е)(iii). Ентитетот треба да ги примени тие измени за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку ентитетот го примени МСС 1 (ревидиран во 2007 година) за претходен период, измените исто така треба да се применат на тој претходен период.
- 130В МСФИ 3 (како што е ревидиран во 2008 година) ги измени точките 12, 33–35, 68, 69, 94 и 130, ги избриша точките 38 и 129 и ја додаде точката 115А. Ентитетот треба да ги примени овие измени проспективно за годишните периоди што започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Поради тоа, износите признати како нематеријални средства и гудвил во претходни деловни комбинации нема треба да бидат коригирани. Доколку ентитетот го применува МСФИ 3 (ревидиран во 2008 година) за претходен период, измените исто така треба да се применат на тој претходен период.
- 130Г Точките 69, 70 и 98 се изменети и точката 69А беше додадена со *Подобрувањата на МСФИ* објавени во мај 2008 година. Ентитетот треба да ги примени тие измени за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Претходна примена е дозволена. Доколку ентитетот ги применува измените за претходен период тој треба да го обелодени тој факт.

Размена на слични средства

- 131 Барањето во точката 129 и 130(б) за примена на овој Стандард проспективно подразбира дека доколку при размена средството било мерено според сметководствената вредност на преотстапеното средство пред ефективниот датум на овој Стандард, тогаш ентитетот не треба повторно да ја прикаже сметководствената вредност на стекнатото средство според неговата објективна вредност на датумот на негово стекнување.

Претходна примена

- 132 Ентитетите кај кои е применлива точката 130 се охрабруваат да ги применат барањата на овој Стандард пред ефективниот датум на примена дефиниран во точка 130. Сепак, доколку ентитетот го примени овој Стандард пред ефективниот датум, тој треба исто така, во исто време, да ги примени МСФИ 3 и МСС 36 (како што е ревидиран во 2004 година).

Повлекување на МСС 38 (објавен 1998 година)

- 133 Овој Стандард го заменува МСС 38 *Нематеријални средства* (објавен во 1998 година).