

## **استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷**

### **دارایی‌های نامشهود**

(اصلاح شده ۱۴۰۱ به تبع تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷)

"ترکیبهای بخش عمومی"



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### داراییهای نامشهود

#### فهرست مندرجات

| شماره بند     |                                                                 |
|---------------|-----------------------------------------------------------------|
| ۱             | • هدف                                                           |
| ۲ - ۸         | • دامنه کاربرد                                                  |
| ۵ - ۸         | - داراییهای میراث ملی نامشهود                                   |
| ۹ - ۱۷        | • تعاریف                                                        |
| ۱۰ - ۱۲       | - دارایی نامشهود                                                |
| ۱۳ - ۱۶       | - کنترل دارایی                                                  |
| ۱۷            | - منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی                          |
| ۱۸ - ۵۳       | • شناخت و اندازه گیری اولیه دارایی نامشهود                      |
| ۲۳ - ۲۸       | - تحصیل جداگانه                                                 |
| ۲۸ ت - ۲۸ الف | - تحصیل دارایی نامشهود به عنوان بخشی از تحصیل (ترکیب بخش عمومی) |
| ۲۹ - ۳۰       | - مخارج بعدی پروژه تحقیق و توسعه در جریان تحصیل شده             |
| ۳۱ - ۳۲       | - داراییهای نامشهود حاصل از عملیات غیرمبادله ای                 |
| ۳۳ - ۳۴       | - معاوضه داراییها                                               |
| ۳۵ - ۳۶       | - سرقتی ایجاد شده در واحد گزارشگر                               |
| ۳۷ - ۵۳       | - داراییهای نامشهود ایجاد شده در واحد گزارشگر                   |
| ۴۰ - ۴۲       | - مرحله تحقیق                                                   |
| ۴۳ - ۵۰       | - مرحله توسعه                                                   |
| ۵۱ - ۵۳       | - بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد گزارشگر        |
| ۵۴ - ۵۷       | • شناخت هزینه                                                   |
| ۵۷            | - عدم شناخت هزینه های گذشته به عنوان دارایی                     |

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### داراییهای نامشهود

#### فهرست مندرجات (۱۵۱مه)

| شماره بند |                                                               |
|-----------|---------------------------------------------------------------|
| ۵۸ - ۷۴   | • اندازه‌گیری دارایی نامشهود پس از شناخت اولیه                |
| ۶۰        | - روش بهای تمام شده                                           |
| ۶۱ - ۷۴   | - روش تجدید ارزیابی                                           |
| ۷۵ - ۸۳   | • عمر مفید                                                    |
| ۸۴ - ۹۲   | • دارایی‌های نامشهود با عمر مفید معین                         |
| ۸۴ - ۸۶   | - دوره و روش استهلاك                                          |
| ۸۷ - ۸۹   | - ارزش باقیمانده                                              |
| ۹۰ - ۹۲   | - بررسی دوره و روش استهلاك                                    |
| ۹۳ - ۹۶   | • دارایی‌های نامشهود با عمر مفید نامعین                       |
| ۹۵ - ۹۶   | - بررسی عمر مفید                                              |
| ۹۷        | • زیان کاهش ارزش                                              |
| ۹۸ - ۱۰۳  | • برکناری و واگذاری                                           |
| ۱۰۴ - ۱۱۳ | • افشا                                                        |
| ۱۰۴ - ۱۰۹ | - موارد افشای عمومی                                           |
| ۱۱۰ - ۱۱۱ | - دارایی‌های نامشهود اندازه‌گیری شده براساس روش تجدید ارزیابی |
| ۱۱۲       | - مخارج تحقیق و توسعه                                         |
| ۱۱۳       | - سایر اطلاعات                                                |
| ۱۱۴       | • تاریخ اجرا                                                  |

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

#### هدف

۱. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری دارایی‌های نامشهود است. موضوعات اصلی در حسابداری دارایی‌های نامشهود شامل معیارها و زمان شناخت دارایی، تعیین مبلغ دفتری (شامل هزینه استهلاک و زیان کاهش ارزش) و موارد افشا می‌باشد.

#### دامنه کاربرد

۲. الزامات این استاندارد باید در مورد حسابداری تمام دارایی‌های نامشهود به استثنای موارد زیر بکار گرفته شود:

- الف. دارایی‌های مالی؛
- ب. دارایی‌های نامشهود حاصل از اکتشاف و ارزیابی؛
- پ. مخارج توسعه و استخراج معادن، نفت، گاز طبیعی و منابع مشابهی که احیاشونده نیست؛
- ت. دارایی‌های نامشهود تحصیل شده در ترکیب‌های بخش عمومی؛
- ث. حقوق و قدرت اعطا شده به موجب قانون، قانونی اساسی و یا موارد مشابه؛
- ج. مخارج تحصیل انتقالی و دارایی‌های نامشهود ناشی از حقوق قراردادی بیمه‌گر بر طبق قراردادهای بیمه در دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری مربوط به قراردادهای بیمه‌ای. در مواردی که استانداردهای حسابداری الزامات افشای خاصی برای این گونه دارایی‌های نامشهود در نظر نگرفته‌اند، باید الزامات افشای این استاندارد در مورد آن‌ها بکار گرفته شود؛
- چ. دارایی‌های نامشهود غیرجاری که با عنوان دارایی‌های نگهداری شده برای فروش، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، طبقه‌بندی شده است؛
- ح. دارایی‌های میراث ملی نامشهود. در صورت شناخت الزامات افشای بندهای ۱۰۴ تا ۱۱۳ برای آن دسته از دارایی‌های میراث ملی شناسایی شده، الزامی است؛
- خ. دارایی‌های نامشهودی که در جریان عادی عملیات به قصد فروش نگهداری می‌شوند؛
- د. اجاره‌ها؛ و
- ذ. دارایی‌های نامشهود حاصل از طرح‌های مزایای بازنشستگی؛
- ر. سایر دارایی‌های نامشهودی که در دامنه کاربرد استاندارد دیگری قرار دارند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

۳. برخی دارایی‌های نامشهود ممکن است بر روی یا درون یک عنصر عینی از قبیل لوح‌های فشرده (در مورد نرم‌افزار رایانه‌ای)، مدارک قانونی (در مورد حق اختراع یا پروانه رسمی) یا فیلم باشد. در چنین شرایطی طبقه‌بندی قلم مزبور به عنوان دارایی ثابت مشهود یا دارایی نامشهود مستلزم قضاوت درباره این امر است که کدام عنصر مهم‌تر است. مثلاً نرم‌افزار رایانه‌ای مربوط به راه‌اندازی ماشین‌آلات، عملاً بخشی از ماشین‌آلات است و بنابراین در سرفصل دارایی‌های ثابت مشهود طبقه‌بندی می‌شود. اما اگر نرم‌افزار، از سخت‌افزار مربوط، قابل تفکیک باشد، نرم‌افزار رایانه‌ای به عنوان یک دارایی نامشهود در نظر گرفته می‌شود.

۴. این استاندارد همچنین برای مخارج تبلیغات، آموزش، تحقیق و توسعه بکار می‌رود. فعالیت‌های تحقیق و توسعه در راستای توسعه دانش است. اگرچه این فعالیت‌ها ممکن است منجر به ایجاد یک دارایی با ماهیت عینی گردد (برای مثال، نمونه‌سازی یک محصول)، اما عنصر عینی دارایی نسبت به وجه نامشهود، یعنی دانش مستتر در آن، در درجه دوم اهمیت قرار دارد.

#### دارایی‌های میراث ملی نامشهود

۵. طبق این استاندارد شناسایی دارایی‌های میراث ملی نامشهود الزامی نیست. چنانچه واحد گزارشگر دارایی‌های میراث ملی نامشهود را شناسایی کند، باید الزامات افشای این استاندارد را بکار گیرد، اما ملزم به رعایت الزامات اندازه‌گیری این استاندارد نیست.

۶. برخی دارایی‌های نامشهود به دلیل اهمیت تاریخی، محیطی و فرهنگی خود به عنوان دارایی‌های میراث ملی نامشهود محسوب می‌شوند. نمونه‌هایی از این دارایی‌ها عبارتند از: ثبت وقایع تاریخی مهم و حقوق مربوط به استفاده از تصاویر مشاهیر به طور مثال بر روی تمبرهای پستی یا سکه‌های کلکسیونی. ویژگیهای اصلی زیر، اغلب در دارایی‌های میراث ملی نامشهود مشاهده می‌شوند. (اگر چه تمامی این ویژگی‌ها در تمام انواع این دارایی‌ها قابل مشاهده نیست):

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

الف. احتمال نمی‌رود که ارزش فرهنگی، محیطی، آموزشی و تاریخی آنها را بتوان صرفاً در قالب مبالغ ریالی مبتنی بر قیمت بازار بیان کرد.

ب. اغلب برای فروش آنها، محدودیت‌ها یا ممنوعیت‌های شدید قانونی یا کیفری وجود دارد؛

پ. ارزش آن‌ها در طول زمان ممکن است افزایش یابد؛ و

ت. برآورد عمر مفید آن‌ها غالباً مشکل است.

۷. واحدهای بخش عمومی ممکن است دارای میراث ملی نامشهود متعددی باشند که طی سالیان متمادی و به طرق مختلف، از جمله خرید، اهدا، ماترک یا مصادره کسب شده‌اند. این دارایی‌ها به ندرت با هدف ایجاد جریان نقدی ورودی نگهداری می‌شوند، و معمولاً محدودیت‌های اجتماعی و قانونی مانع استفاده از آن‌ها برای چنین اهدافی می‌شود.

۸. برخی از دارایی‌های میراث ملی نامشهود، دارای منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی نیز هستند. به عنوان مثال، حق امتیاز پرداخت شده به واحد گزارشگر برای استفاده از یک اثر تاریخی. در چنین مواردی می‌توان آن‌ها را بر مبنایی مشابه با سایر اقلام دارایی‌های نامشهود شناسایی و اندازه‌گیری کرد. برای سایر دارایی‌های نامشهود مرتبط با میراث ملی، منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی محدود به ویژگی میراثی آنهاست. وجود هر دو مورد، منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی می‌تواند بر انتخاب مبنای اندازه‌گیری تأثیرگذار باشد.

### تعاریف

۹. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :

- تحقیق: پژوهشی نو و برنامه‌ریزی شده است که با هدف کسب دانش علمی یا فنی جدید انجام می‌شود.
- توسعه: بکارگیری دستاوردهای تحقیقاتی یا سایر دانش‌ها در قالب یک برنامه یا طرح برای تولید مواد، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستم‌ها یا خدمات جدید، یا بهسازی اساسی مواردی که قبلاً تولید یا ارائه گردیده و یا استقرار یافته است، پیش از آغاز تولید یا ارائه خدمت.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

- دارایی نامشهود: یک دارایی قابل تشخیص غیرپولی و فاقد ماهیت عینی.

#### دارایی نامشهود

۱۰. واحدهای گزارشگر معمولاً منابعی را صرف تحصیل، توسعه، نگهداری و بهبود دارایی‌های نامشهود از قبیل دانش فنی یا علمی، طراحی و اجرای سیستم‌های جدید، حق امتیاز و علائم تجاری می‌کنند. نمونه‌های رایج از سرفصلهای کلی فوق، نرم‌افزار رایانه‌ای، حق اختراع، حق تألیف، حق تکثیر یا نمایش فیلمهای سینمایی و ویدیویی، حق ارائه خدمات عمومی، حق امتیاز تولید یا خدمات است.

۱۱. تمامی اقلام بیان شده در بند فوق معیارهای تعریف دارایی نامشهود، یعنی قابلیت تشخیص، کنترل بر منابع، و وجود منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی را احراز نمی‌کنند. چنانچه قلمی در دامنه کاربرد این استاندارد، حائز تعریف دارایی نامشهود نباشد، مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد آن در درون واحد گزارشگر، در دوره تحمل به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۱۲. یک دارایی هنگامی معیار قابلیت تشخیص در تعریف دارایی نامشهود را احراز می‌کند که یکی از شرایط زیر را داشته باشد:

- الف. جدا شدنی باشد، یعنی بتوان آن را به منظور فروش، انتقال، اعطای حق امتیاز، اجاره یا مبادله (به صورت جداگانه یا همراه با دارایی یا بدهی مرتبط) از واحد گزارشگر جدا کرد؛ یا
- ب. از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، صرفنظر از اینکه آیا چنین حقوقی قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد گزارشگر یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر.

#### کنترل دارایی

۱۳. توانایی استفاده از دارایی نامشهود، مستلزم داشتن کنترل بر آن دارایی است. یک واحد گزارشگر هنگامی بر دارایی کنترل دارد که هم قدرت کسب منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی ناشی از آن را داشته باشد و هم بتواند از دسترسی دیگران به آن اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی جلوگیری کند. توان کنترل منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی یک دارایی نامشهود معمولاً از حق قانونی مانند حق تکثیر و حق تألیف



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

ناشی می‌شود. اما وجود چنین حقی، شرط لازم برای کنترل نیست چرا که واحد گزارشگر ممکن است از راههای دیگر، ازجمله موظف کردن کارکنان به حفظ اطلاعات محرمانه، بر منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آن دارایی کنترل داشته باشد.

۱۴. دانش فنی و علمی می‌تواند منجر به منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی شود. واحد گزارشگر به شرطی آن منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی را تحت کنترل دارد که به عنوان مثال، آن دانش به موجب حقوق قانونی همچون حق تألیف یا یک محدودیت طبق توافق‌نامه تجاری (در صورت مجاز بودن) و یا به موجب وظیفه قانونی کارکنان برای رازداری، پشتیبانی شود.

۱۵. واحد گزارشگر ممکن است گروهی از کارکنان ماهر داشته باشد و قادر به شناسایی میزان افزایش مهارت کارکنان که منجر به منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی می‌شود، باشد. همچنین ممکن است انتظار همکاری مستمر کارکنان در آینده نیز وجود داشته باشد. با این وجود واحد گزارشگر به طور معمول کنترل کافی بر منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی ناشی از گروه کارکنان ماهر و آموزش آن‌ها به منظور تحقق تعریف دارایی نامشهود را، ندارد. به دلایل مشابه، بعید به نظر می‌رسد که مدیریت یا استعداد فنی خاصی حائز معیارهای شناخت دارایی نامشهود باشد، مگر اینکه حقوق قانونی برای استفاده از آن و کسب منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی مورد انتظار ناشی از آن وجود داشته باشد و همچنین سایر موارد و معیارهای شناخت دارایی نامشهود را احراز کند.

۱۶. واحد گزارشگر ممکن است برای خدمات خود مجموعه‌ای از استفاده‌کنندگانی داشته باشد و استفاده از خدمات توسط آن‌ها در آینده نیز قابل انتظار باشد. اما به علت نبود حقوق قانونی، یا سایر روشهای حفظ ارتباط با استفاده‌کنندگان خدمات یا وفاداری آن‌ها، واحد گزارشگر معمولاً کنترل کافی بر منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی مورد انتظار ناشی از این ارتباط به منظور کسب معیارهای شناخت دارایی نامشهود را نخواهد داشت.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

با این وجود عملیات مبادله‌ای مربوط به روابط غیرقراردادی با همان استفاده‌کنندگان یا استفاده‌کنندگان مشابه، بیانگر توانایی واحد گزارشگر در کنترل منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی ناشی از این ارتباط است. از آنجا که این گونه عملیات مبادله‌ای، شواهدی را درباره قابلیت تفکیک روابط با استفاده‌کنندگان خدمات ارائه می‌کند، چنین روابطی تعریف دارایی نامشهود را احراز می‌کند.

منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی

۱۷. جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی ناشی از یک دارایی نامشهود ممکن است شامل درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا یا خدمات، صرفه‌جویی در مخارج یا سایر منافع باشد که از کاربرد دارایی توسط واحد گزارشگر عاید می‌شود. برای مثال، بکارگیری دانش فنی جدید در فرایند تولید یا خدمت‌رسانی ممکن است به جای افزایش درآمد عملیاتی آتی، منجر به کاهش مخارج تولید یا خدمت‌رسانی آتی یا تحویل سریع‌تر خدمت شود (به عنوان نمونه، یک سیستم بر خط که به شهروندان اجازه می‌دهد تا گواهینامه‌های رانندگی خود را با سرعت بیشتر تمدید کنند، منجر به کاهش کارکنان اداری مورد نیاز برای انجام این فعالیت و افزایش سرعت انجام فرآیند می‌شود).

### شناخت و اندازه‌گیری اولیه دارایی نامشهود

۱۸. یک قلم هنگامی به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود که:

الف. با تعریف دارایی‌های نامشهود مطابقت داشته باشد.

ب. معیارهای شناخت مندرج در بندهای ۲۰ و ۲۱ احراز شده باشد.

این الزامات برای بهای تمام شده اندازه‌گیری شده در زمان شناخت (بهای تمام شده به موجب یک معامله مبادله‌ای یا ایجاد دارایی نامشهود در درون واحد گزارشگر یا ارزش منصفانه دارایی نامشهود تحصیل شده به موجب عملیات غیرمبادله‌ای) و موارد ایجاد شده بعد از آن همچون اضافات، جایگزینی اجزا، یا تعمیر آن کاربرد دارد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

۱۹. ماهیت دارایی‌های نامشهود به گونه‌ای است که در اکثر موارد هیچ گونه اضافات یا جایگزینی اجزا در مورد آن‌ها رخ نمی‌دهد. بر این اساس، با احتمال زیاد اکثر مخارج بعدی با هدف استمرار جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی انجام خواهد شد که حائز تعریف دارایی نامشهود و معیارهای شناخت آن در این استاندارد نمی‌باشد. به علاوه، ردیابی مخارج بعدی و انتساب مستقیم آن‌ها به یک دارایی نامشهود، مشکل‌تر از ردیابی آن‌ها به عملیات واحد گزارشگر است. بنابراین، تنها در موارد نادر مخارج بعدی یعنی مخارج تحمل شده پس از شناخت اولیه دارایی نامشهود تحصیل شده یا پس از تکمیل دارایی نامشهود تولید شده در واحد گزارشگر، به مبلغ دفتری دارایی منظور می‌شود. طبق بند ۴۹ مخارج انجام شده برای علائم تجاری، حق نشر و اقلام دارای ماهیت مشابه (چه تحصیل شده باشند و چه در درون واحد گزارشگر ایجاد شده باشند)، به محض وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شوند. این مسأله بدان علت است که این مخارج از مخارج توسعه کلی فعالیت‌های عملیاتی واحد گزارشگر (به عنوان یک مجموعه واحد) قابل تفکیک نیستند.

۲۰. یک قلم دارایی نامشهود باید تنها زمانی شناسایی شود که :

الف. جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی دارایی به درون واحد گزارشگر محتمل باشد؛ و

ب. بهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

۲۱. محتمل بودن منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی باید با استفاده از مفروضات معقول و دارای پشتوانه که معرف بهترین برآورد مدیریت از وقوع یک سری شرایط اقتصادی محتمل در طول عمر مفید دارایی است، توسط واحد گزارشگر ارزیابی شود. ارزیابی مزبور مستلزم بکارگیری قضاوت بر مبنای شواهد موجود در زمان شناخت اولیه است. در این مورد اهمیت بیشتر باید به شواهدی داده شود که به طور بیطرفانه قابل تأیید باشد.

۲۲. یک دارایی نامشهود در زمان شناخت اولیه باید به بهای تمام شده طبق بندهای ۲۳-۳۲ اندازه‌گیری شود. هنگامی که دارایی نامشهود از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شود، بهای تمام شده اولیه آن در تاریخ تحصیل، باید براساس ارزش منصفانه در آن تاریخ اندازه‌گیری شود.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲

### دارایی‌های نامشهود

#### تحصیل جداگانه

۲۳. معمولاً بهایی که واحد گزارشگر برای تحصیل جداگانه یک دارایی نامشهود پرداخت می‌کند، بیانگر انتظار واحد گزارشگر درباره احتمال جریان ورودی منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی موجود در آن دارایی است. به بیان دیگر، جریان ورودی منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی قابل انتظار است، حتی اگر در مورد زمان‌بندی یا میزان جریان ورودی ابهام وجود داشته باشد. بنابراین احتمال وجود معیار شناخت طبق بند ۲۰ (الف)، در تحصیل جداگانه دارایی نامشهود همواره در نظر گرفته می‌شود.

۲۴. علاوه بر این، اگر دارایی نامشهود به طور جداگانه تحصیل شود، معمولاً می‌توان بهای تمام شده را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد. این مسأله خصوصاً زمانی اتفاق می‌افتد که مابه‌ازای خرید به شکل وجه نقد یا سایر دارایی‌های پولی باشد.

۲۵. بهای تمام شده یک دارایی نامشهود متشکل از بهای خرید (شامل عوارض و مالیات غیر قابل استرداد خرید) و هرگونه مخارج مرتبط مستقیمی است که برای آماده‌سازی دارایی جهت استفاده مورد نظر تحمل می‌شود. برای محاسبه بهای خرید، تخفیفات تجاری کسر می‌شود. مخارج مستقیم، به عنوان مثال، شامل حق‌الزحمه‌های خدمات حقوقی و مخارج آزمایش کارکرد صحیح دارایی است. در صورت خرید دارایی با شرایط اعتباری، بهای تمام شده معادل بهای نقدی است. مابه‌التفاوت بهای نقدی با مجموع پرداخت‌ها به عنوان هزینه سود تضمین شده، در دوره‌های استفاده از اعتبار شناسایی می‌شود مگر اینکه به موجب استاندارد حسابداری بخش عمومی ۹ با عنوان مخارج تأمین مالی به حساب دارایی منظور گردد.

۲۶. موارد زیر نمونه‌هایی از مخارجی است که در بهای تمام شده دارایی نامشهود منظور نمی‌شود:

الف. مخارج معرفی یک محصول یا خدمت جدید مانند مخارج تبلیغات؛

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

ب. مخارج انجام عملیات در یک محل جدید یا با یک گروه جدید از مشتریان مانند مخارج آموزش کارکنان؛ و

پ. مخارج اداری، عمومی و فروش.

۲۷. شناسایی مخارج در مبلغ دفتری یک دارایی نامشهود، هنگامی که دارایی آماده بهره‌برداری شد، متوقف می‌شود. بنابراین، مخارج تحمل شده برای استفاده یا بکارگیری مجدد یک دارایی نامشهود، در مبلغ دفتری آن منظور نمی‌شود. برای مثال، مخارج زیر در مبلغ دفتری یک دارایی نامشهود منظور نمی‌گردد:

الف. مخارج تحمل شده برای یک دارایی آماده بهره‌برداری که هنوز استفاده از آن شروع نشده است؛ و

ب. زیان‌های عملیاتی اولیه از قبیل زیان‌های تحمل شده در مرحله عرضه اولیه محصولات جدید حاصل از دارایی.

۲۸. برخی عملیات در ارتباط با یک دارایی نامشهود انجام می‌شود که برای آماده‌سازی آن جهت استفاده مورد نظر، ضروری نیست. این گونه عملیات متفرقه ممکن است در طول فعالیت‌های ایجاد دارایی یا قبل از آن انجام شود. درآمدها و هزینه‌های چنین عملیاتی در مازاد یا کسری دوره وقوع شناسایی می‌شود.

تحصیل دارایی نامشهود به عنوان بخشی از تحصیل (ترکیب بخش عمومی)

۲۸الف. طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷ با عنوان ترکیبهای بخش عمومی، در صورتی که در تحصیل، دارایی نامشهود تحصیل شود، ارزش منصفانه آن دارایی نامشهود در تاریخ تحصیل، بهای تمام شده آن دارایی در نظر گرفته می‌شود. ارزش منصفانه دارایی نامشهود، انتظارات فعالان بازار را در تاریخ تحصیل درباره احتمال جریان ورودی منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی موجود در آن دارایی به واحد گزارشگر، منعکس خواهد کرد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

۲۸ب. براساس این استاندارد و استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷، واحد تحصیل کننده در تاریخ تحصیل، دارایی نامشهود عملیات تحصیل شده را، در صورت احراز تعریف دارایی، جدا از سرقفلی شناسایی می‌کند، صرف نظر از اینکه عملیات تحصیل شده، پیش از تحصیل، دارایی را شناسایی کرده باشد یا خیر. برای مثال، واحد تحصیل کننده، یک پروژه تحقیق و توسعه در جریان را در صورتی به عنوان یک دارایی نامشهود جدا از سرقفلی شناسایی می‌کند که آن پروژه تعریف دارایی نامشهود را احراز کند.

*دارایی نامشهود تحصیل شده در یک تحصیل (ترکیب بخش عمومی)*

۲۸پ. دارایی نامشهود تحصیل شده در تحصیل ممکن است همراه با یک توافق الزام‌آور یا دارایی یا بدهی قابل تشخیص بوده و جداسدنی باشد. در این حالت، واحد تحصیل کننده، دارایی نامشهود را جدا از سرقفلی، اما همراه با توافق الزام‌آور یا دارایی یا بدهی مربوط شناسایی می‌کند.

۲۸ت. "علامت تجاری" و "نام تجاری" اصطلاحاتی عمومی است که اغلب برای اشاره به گروهی از دارایی‌های مکمل از قبیل نشان تجاری، اسم تجاری، فرمول‌ها، دستورالعمل‌ها و مهارت‌های فنی مرتبط استفاده می‌شود. واحد تحصیل کننده، در صورتی یک گروه از دارایی‌های نامشهود مکمل تشکیل دهنده یک علامت تجاری را به عنوان یک دارایی منفرد شناسایی می‌کند که نتواند ارزش منصفانه هر یک از این دارایی‌ها را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کند. در صورتی که ارزش منصفانه هر کدام از دارایی‌های مکمل به صورتی اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، واحد تحصیل کننده می‌تواند مجموع آن‌ها را به عنوان یک دارایی شناسایی کند، مشروط بر اینکه آن دارایی‌ها دارای عمر مفید مشابهی باشند.

مخارج بعدی پروژه تحقیق و توسعه در جریان تحصیل شده

۲۹. مخارج تحقیق یا توسعه‌ای که حائز شرایط زیر باشد باید بر اساس بندهای ۴۰ تا ۴۸ به حساب گرفته شود:

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

الف. مربوط به یک پروژه تحقیق یا توسعه در جریان باشد که به صورت جداگانه تحصیل و به عنوان یک دارایی نامشهود شناسایی شده است؛ و

ب. بعد از تحصیل آن پروژه واقع شود.

۳۰. مخارج بعدی مربوط به تحقیق و توسعه مورد نظر در بند قبل به شرح زیر شناسایی می‌شود:

الف. در صورتی که مخارج تحقیق باشد، هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود؛

ب. در صورتی که مخارج توسعه باشد و حائز معیارهای شناخت به عنوان دارایی نامشهود طبق بند ۴۳ نباشد، هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود؛ و

پ. در صورتی که مخارج توسعه باشد و معیارهای شناخت به عنوان دارایی نامشهود طبق بند ۴۳ را داشته باشد، به مبلغ دفتری پروژه تحقیق و توسعه افزوده می‌شود.

#### دارایی‌های نامشهود حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

۳۱. در برخی موارد، دارایی نامشهود ممکن است از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شود. این مورد زمانی روی می‌دهد که به موجب یک عملیات غیرمبادله‌ای، دارایی‌های نامشهودی همچون مجوز فرود در فرودگاه، مجوز فعالیت ایستگاه‌های رادیویی و تلویزیونی، سهمیه یا مجوز واردات یا حقوق دسترسی به سایر منابع محدود، به واحد گزارشگر منتقل شود. یک شهروند، به عنوان مثال برنده جایزه نوبل، ممکن است اوراق شخصی خود، شامل حق تألیف نشریات را به موجب یک عملیات غیرمبادله‌ای به مرکز اسناد ملی (یک واحد بخش عمومی) واگذار کند.

۳۲. در این وضعیت بهای تمام شده دارایی‌های نامشهود حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای معادل با ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل است. برای مقاصد این استاندارد، اندازه‌گیری یک دارایی نامشهود تحصیل شده از طریق یک عملیات غیرمبادله‌ای، به ارزش منصفانه، مطابق با الزامات بند ۶۲ تجدید ارزیابی محسوب نمی‌شود. بر این اساس، الزامات تجدید ارزیابی

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

در بند ۶۲ و بندهای مکمل در ۶۳ تا ۷۴ تنها زمانی کاربرد دارد که واحد گزارشگر تصمیم به تجدید ارزیابی یک قلم دارایی نامشهود در دوره‌های گزارشگری بعدی می‌گیرد.

#### معاوضه دارایی‌ها

۳۳. یک یا چند دارایی نامشهود ممکن است در ازای تمام یا بخشی از یک یا چند دارایی غیرپولی، یا ترکیبی از دارایی‌های پولی و غیرپولی تحصیل شود. بهای تمام شده این گونه دارایی‌های نامشهود به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود، مگر اینکه ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و دارایی واگذار شده به نحو اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری نباشد. اگر دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نشود، بهای تمام شده آن به مبلغ دفتری دارایی واگذار شده اندازه‌گیری می‌شود.

۳۴. یک معیار برای شناسایی دارایی نامشهود آن است که بتوان بهای تمام شده آن را به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد. ارزش منصفانه دارایی نامشهودی که معاملات بازار قابل مقایسه برای آن وجود ندارد، در صورتی به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری است که دامنه تغییرات برآوردهای منطقی ارزش منصفانه آن دارایی قابل توجه نباشد، یا احتمالات مربوط به برآوردهای مختلف در آن دامنه را بتوان به طور منطقی ارزیابی کرد و در برآورد ارزش منصفانه مورد استفاده قرار داد. در صورتی که واحد گزارشگر بتواند ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده یا دارایی واگذار شده را به گونه‌ای اتکا پذیر تعیین کند، ارزش منصفانه دارایی واگذار شده با در نظر گرفتن مبلغ وجه نقد یا معادل نقد انتقال یافته، برای اندازه‌گیری بهای تمام شده دارایی تحصیل شده بکار می‌رود، مگر اینکه ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده معتبرتر باشد.

#### سرقفلی ایجاد شده در واحد گزارشگر

۳۵. سرقفلی ایجاد شده در واحد گزارشگر نباید به عنوان دارایی شناسایی شود.

۳۶. سرقفلی ایجاد شده در واحد گزارشگر اگرچه انتظار می‌رود به جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی کمک کند، لیکن به طور جداگانه قابل تشخیص نیست و لذا حائز



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

معیارهای شناخت به عنوان دارایی نمی‌باشد. در واقع سرقتی ایجاد شده در واحد گزارشگر به علت اینکه حقوقی قابل کنترل نیست، منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی مشخصی ایجاد نمی‌کند و بهای تمام شده آن نیز به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری نیست، لذا اساساً به عنوان دارایی شناسایی نمی‌شود.

دارایی‌های نامشهود ایجاد شده در واحد گزارشگر

۳۷. در بعضی موارد، ارزیابی اینکه دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد گزارشگر حائز شرایط شناخت می‌باشد، به دلایل زیر مشکل است:

الف. دشواری تعیین وجود و زمان ایجاد یک دارایی قابل تشخیص که منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی مورد انتظار را ایجاد خواهد کرد؛ و

ب. دشواری تعیین بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر. در برخی موارد، مخارج ایجاد دارایی نامشهود در واحد گزارشگر را نمی‌توان از مخارج نگهداری یا ارتقای سرقتی ایجاد شده در واحد گزارشگر یا مخارج اداره عملیات روزمره متمایز کرد.

بنابراین، واحد گزارشگر علاوه بر رعایت الزامات عمومی برای شناخت و اندازه‌گیری اولیه یک دارایی نامشهود، الزامات و رهنمودهای بندهای ۳۸ تا ۵۴ را برای تمام دارایی‌های نامشهود ایجاد شده در واحد گزارشگر بکار می‌برد.

۳۸. به منظور ارزیابی اینکه یک دارایی نامشهود ایجاد شده داخلی حائز معیارهای شناخت است، واحد گزارشگر ایجاد دارایی را در دو گروه زیر طبقه‌بندی می‌کند:

الف. مرحله تحقیق

ب. مرحله توسعه

اگرچه اصطلاحات «تحقیق» و «توسعه» تعریف شده‌اند، اما برای مقاصد این استاندارد، اصطلاحات «مرحله تحقیق» و «مرحله توسعه» مفاهیم گسترده‌تری دارند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

۳۹. چنانچه نتوان مرحله تحقیق را از مرحله توسعه یک پروژه داخلی ایجاد دارایی نامشهود تمیز داد، در این صورت فرض می‌شود مخارج پروژه در مرحله تحقیق واقع شده است.

مرحله تحقیق

۴۰. مخارج تحقیق یا مخارجی که در مرحله تحقیقاتی یک پروژه داخلی واقع می‌شود، نباید به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شود. این مخارج در هنگام وقوع باید به عنوان هزینه شناسایی گردد.

۴۱. واحد گزارشگر، در مرحله تحقیق یک پروژه داخلی، نمی‌تواند وجود دارایی نامشهودی را که منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی ایجاد خواهد کرد، اثبات کند. بنابراین، این مخارج در هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۴۲. نمونه‌هایی از فعالیت‌های تحقیق به شرح زیر است:

الف. فعالیت‌هایی با هدف دستیابی به دانش جدید؛

ب. جستجو برای ارزیابی و انتخاب نهایی موارد کاربرد یافته‌های تحقیق یا سایر دانش‌ها؛

پ. جستجوی جایگزین‌هایی برای مواد، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستم‌ها یا خدمات؛ و

ت. فرموله کردن، طراحی، ارزیابی و انتخاب نهایی جایگزین‌های ممکن برای مواد، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستم‌ها یا خدمات جدید یا بهبود یافته.

مرحله توسعه

۴۳. مخارج توسعه یا مخارجی که در مرحله توسعه یک پروژه داخلی واقع می‌گردد، تنها در صورت اثبات تمام شرایط زیر به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود:

الف. امکانپذیری تکمیل دارایی نامشهود از نظر فنی، به گونه‌ای که برای استفاده یا فروش آماده شود؛

ب. قصد واحد گزارشگر برای تکمیل دارایی نامشهود و استفاده یا فروش آن؛

پ. قابلیت استفاده یا فروش دارایی نامشهود؛

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

ت . ایجاد منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی توسط دارایی نامشهود. از جمله، واحد گزارشگر بتواند وجود بازار برای دارایی نامشهود یا محصول آن و سودمندی آن در صورت استفاده داخلی را اثبات کند؛

ث . دسترسی به منابع کافی فنی، مالی و سایر منابع برای تکمیل، توسعه و استفاده یا فروش دارایی نامشهود؛ و

ج . توانایی واحد گزارشگر برای اندازه‌گیری مخارج قابل انتساب به دارایی نامشهود به گونه‌ای اتکاپذیر طی دوره توسعه.

۴۴ . در برخی موارد واحد گزارشگر، در مرحله توسعه یک پروژه داخلی، می‌تواند دارایی نامشهود را تشخیص دهد و محتمل بودن منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی ناشی از آن را اثبات کند، زیرا مرحله توسعه یک پروژه داخلی، نسبت به مرحله تحقیق آن پیشرفت بیشتری دارد.

۴۵ . واحد گزارشگر جهت اثبات ایجاد منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی توسط دارایی نامشهود، منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی قابل کسب از دارایی را با بکارگیری الزامات استاندارد کاهش ارزش دارایی‌ها ارزیابی می‌کند.

۴۶ . نمونه‌هایی از فعالیت‌های توسعه به شرح زیر است:

الف. طراحی، ساخت و آزمایش نمونه‌ها و مدل‌ها قبل از مرحله تولید یا استفاده؛

ب . طراحی تجهیزات، الگوها و قالب‌ها براساس فناوری جدید؛

پ . طراحی، ساخت و بهره‌برداری از تجهیزات نمونه‌سازی در حدی که از نظر اقتصادی، تولید تجاری یا استفاده در ارائه خدمات تلقی نشود؛

ت . طراحی، ساخت و آزمایش جایگزین انتخابی برای مواد خام، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستم‌ها یا خدمات جدید یا بهسازی شده؛ و

ث . مخارج راه‌اندازی وب‌سایت و توسعه نرم‌افزار.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

۴۷. دسترسی به منابع برای تکمیل، استفاده و کسب منافع از دارایی نامشهود را می‌توان برای مثال از طریق یک طرح عملیاتی اثبات کرد که منابع فنی، مالی و سایر منابع مورد نیاز و توانایی واحد گزارشگر برای تأمین آن منابع را نشان می‌دهد. در برخی موارد واحد گزارشگر دسترسی به منابع مالی برون‌سازمانی را با کسب موافقت یک وام‌دهنده برای تأمین مالی طرح، اثبات می‌کند.

۴۸. سیستم‌های هزینه‌یابی، اغلب می‌توانند مخارج ایجاد یک دارایی نامشهود در واحد گزارشگر، از قبیل حقوق و دستمزد و سایر مخارج تحمل شده را به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کنند.

۴۹. علایم تجاری، حق نشر و اقلام دارای ماهیت مشابه ایجاد شده در واحد گزارشگر نباید به عنوان دارایی‌های نامشهود شناسایی شوند.

۵۰. مخارج انجام شده برای علایم تجاری، حق نشر و اقلام دارای ماهیت مشابه ایجاد شده در واحد گزارشگر را نمی‌توان از مخارج فعالیت‌های عملیاتی متمایز کرد. بنابراین، چنین اقلامی به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی‌شوند.

بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد گزارشگر

۵۱. بهای تمام شده یک دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد گزارشگر، شامل مجموع مخارج انجام شده از تاریخی می‌باشد که دارایی نامشهود برای اولین بار معیارهای شناخت اشاره شده در بندهای ۱۲ تا ۲۰ و ۴۳ را احراز می‌کند. براساس بند ۵۷ مخارجی که قبلاً به عنوان هزینه شناسایی شده است، به حساب دارایی برگشت داده نمی‌شود.

۵۲. بهای تمام شده یک دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد گزارشگر شامل تمام مخارج ضروری است که بطور مستقیم یا براساس مبانی تخصیص معقول و یکنواخت قابل انتساب به ایجاد، تولید و آماده‌سازی دارایی برای استفاده مورد نظر مدیریت می‌باشد. نمونه‌هایی از مخارج قابل انتساب به شرح زیر است:

الف. مواد و خدمات استفاده شده برای ایجاد دارایی نامشهود؛

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

ب. حقوق و مزایای کارکنانی که در ایجاد دارایی نقش داشته‌اند؛

پ. مخارج ثبت حقوق قانونی؛

ت. استهلاک حق اختراع و حق امتیازی که برای ایجاد دارایی نامشهود بکار می‌رود؛ و

ث. استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود مورد استفاده در ایجاد دارایی نامشهود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۹، معیارهایی را برای شناسایی مخارج تأمین مالی به عنوان جزئی از بهای تمام شده یک دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد گزارشگر، مشخص می‌کند.

۵۳. موارد زیر جزو بهای تمام شده یک دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد گزارشگر محسوب نمی‌شود:

الف. مخارج اداری و عمومی و فروش ایجاد شده در واحد گزارشگر مگر اینکه بتوان این مخارج را به طور مستقیم با تحصیل دارایی یا آماده‌سازی آن برای استفاده مورد نظر ارتباط داد؛

ب. زیان‌های عملیاتی اولیه که تا قبل از رسیدن به سطح عملکرد برنامه‌ریزی شده دارایی ایجاد شود و هزینه‌های ناشی از عدم کارایی؛ و

پ. مخارج آموزش کارکنان جهت استفاده عملیاتی از دارایی.

#### شناخت هزینه

۵۴. مخارج تحمل شده برای دارایی‌های نامشهود باید در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود مگر آنکه بخشی از مخارج یک دارایی نامشهود را تشکیل دهد که حائز معیارهای شناخت باشد (به بندهای ۱۸ تا ۵۳ مراجعه شود).

۵۵. در برخی موارد، مخارج به منظور ایجاد منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی تحمل می‌شوند، اما هیچ دارایی نامشهود یا دارایی دیگری تحصیل یا ایجاد نمی‌شود که بتوان آن را شناسایی کرد. در موارد مربوط به عرضه کالاها، واحد گزارشگر این گونه مخارج را در زمان دسترسی به آن کالاها، به عنوان هزینه شناسایی می‌کند. در موارد مربوط به

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

تأمین خدمات، واحد گزارشگر مخارج را در زمان دریافت خدمات، به عنوان هزینه شناسایی می‌کند. به عنوان نمونه، مخارج مربوط به تحقیق در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود (به بند ۴۰ مراجعه کنید). با توجه به تعریف و معیارهای شناخت دارایی نامشهود، نمونه مخارجی که در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود به قرار زیر است:

الف. مخارج قبل از تأسیس یک واحد یا فعالیت جدید و مخارج راه‌اندازی ماشین‌آلات طی دوره قبل از تولید یا فعالیت در حد ظرفیت عملی مگر درموردی که این مخارج طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود به حساب دارایی ثابت مشهود منظور می‌شود؛

ب. مخارج فعالیت‌های آموزشی؛

پ. مخارج تبلیغات؛ و

ت. مخارج تغییر مکان یا سازماندهی مجدد تمام یا بخشی از یک واحد گزارشگر.

۵۶. مفاد بند ۵۵، شناخت پیش‌پرداخت بابت خرید کالا یا خدمات مرتبط با دارایی نامشهود را به عنوان دارایی منع نمی‌کند.

عدم شناخت هزینه‌های گذشته به عنوان دارایی

۵۷. مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد اqlام نامشهود که در صورتهای مالی قبلی به عنوان هزینه شناسایی شده است، نباید بعداً به عنوان بخشی از بهای تمام شده یک دارایی نامشهود شناسایی شود.

اندازه‌گیری دارایی نامشهود پس از شناخت اولیه

۵۸. واحد گزارشگر باید یکی از دو روش "بهای تمام‌شده" به شرح بند ۶۰ یا "تجدید ارزیابی" به شرح بند ۶۱ را به عنوان رویه حسابداری خود انتخاب کند و آن را در مورد تمام اqlام یک طبقه دارایی نامشهود بکار گیرد. چنانچه از مدل تجدید ارزیابی استفاده می‌شود، تمامی دارایی‌های آن طبقه باید با استفاده از همان مدل تجدید ارزیابی شوند، مگر اینکه بازار فعالی برای آن‌ها وجود نداشته باشد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

۵۹. یک طبقه از دارایی‌های نامشهود شامل گروهی از دارایی‌ها با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد گزارشگر است. تجدید ارزیابی همزمان اقلام یک طبقه دارایی نامشهود به آن دلیل ضرورت دارد که از ارزیابی اختیاری دارایی‌ها و گزارش آن‌ها در صورتهای مالی که منجر به اختلاط بهای تمام شده تاریخی و ارزشهای منصفانه در تاریخهای متفاوت می‌شود، اجتناب گردد.

روش بهای تمام شده

۶۰. دارایی نامشهود پس از شناخت اولیه باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و هرگونه کاهش ارزش انباشته منعکس شود.

روش تجدید ارزیابی

۶۱. پس از شناخت اولیه دارایی نامشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعد از تجدید ارزیابی، ارائه کرد. تجدید ارزیابی باید در فواصل زمانی منظم انجام شود تا اطمینان حاصل گردد مبلغ دفتری، تفاوت با اهمیتی با ارزش منصفانه در تاریخ گزارشگری ندارد. شرایط ارزیابی و نحوه انعکاس در صورتهای مالی تابع مفاد استاندارد حسابداری بخش عمومی ۵ با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود و بندهای ۶۲ تا ۷۴ زیر است.

۶۲. در روش تجدید ارزیابی موارد زیر مجاز نیست:

الف. تجدید ارزیابی دارایی‌های نامشهودی که قبلاً معیارهای شناخت به عنوان دارایی را احراز نکرده‌اند؛ یا

ب. شناخت اولیه دارایی‌های نامشهود به مبلغی غیر از بهای تمام شده.

۶۳. روش تجدید ارزیابی پس از شناخت اولیه دارایی به کار می‌رود. با این حال، چنانچه به دلیل احراز نشدن معیارهای شناخت طی بخشی از فرایند ایجاد دارایی، تنها بخشی از مخارج آن به عنوان دارایی شناسایی شده باشد (به بند ۵۱ مراجعه شود)، روش تجدید ارزیابی می‌تواند برای کل دارایی به کار رود. همچنین روش تجدید ارزیابی می‌تواند برای

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

دارایی نامشهود تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای مورد استفاده قرار گیرد (به بندهای ۳۱ و ۳۲ مراجعه شود).

۶۴. تعیین ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر برای دارایی‌های نامشهود امکان‌پذیر نیست. زیرا به طور معمول بازاری فعال برای مبادله آن‌ها وجود ندارد. برای مثال، اگرچه ارزش منصفانه برای بعضی از دارایی‌های نامشهود مانند حق کسب، پیشه و تجارت و حق امتیاز تلفن، قابل تعیین است اما تعیین ارزش منصفانه مواردی مانند نامهای تجاری، حق نشر و تکثیر آثار فرهنگی و هنری، حق اختراع یا علائم تجاری مشکل است زیرا چنین دارایی‌هایی منحصر بفرد می‌باشند. همچنین، باوجود اینکه دارایی‌های نامشهود خرید و فروش می‌شوند، اما قراردادهای مبادله براساس مذاکرات بین خریداران و فروشندگان خاص منعقد می‌گردد و معاملات غیر مکرر هستند. به همین دلیل، قیمتی که برای یک دارایی پرداخت می‌شود ممکن است شواهد کافی برای ارزش منصفانه دارایی دیگر فراهم نکند. علاوه بر این قیمت‌ها اغلب در دسترس عموم نیستند.

۶۵. دوره تناوب تجدید ارزیابی به تغییرات ارزش منصفانه دارایی‌های نامشهود تجدید ارزیابی شده، بستگی دارد. چنانچه ارزش منصفانه دارایی تجدید ارزیابی شده، تفاوت بااهمیتی با مبلغ دفتری آن داشته باشد، تجدید ارزیابی بعدی ضرورت دارد. تجدید ارزیابی و ضرورت آن با توجه به تغییرات ارزش منصفانه دارایی‌های نامشهود با ابلاغ مراجع ذیربط انجام می‌شود. ممکن است ضروری باشد که یک دارایی نامشهود هر ۳ یا ۵ سال تجدید ارزیابی شود.

۶۶. چنانچه دارایی نامشهود تجدید ارزیابی شود، هرگونه استهلاک انباشته در تاریخ تجدید ارزیابی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارایی خواهد شد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

۶۷. چنانچه در یک طبقه از دارایی‌های نامشهود تجدید ارزیابی شده، به دلیل قابل اتکا نبودن ارزش منصفانه، تجدید ارزیابی یک قلم دارایی نامشهود امکان‌پذیر نباشد، آن دارایی باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته منعکس شود.

۶۸. چنانچه در سالهای بعد شواهدی درخصوص ارزش بازار یک دارایی نامشهود که قبلاً تجدید ارزیابی شده است وجود نداشته باشد، مبلغ دفتری دارایی باید معادل ارزش تجدید ارزیابی شده آن در تاریخ آخرین تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته بعدی و هرگونه کاهش ارزش انباشته بعدی باشد.

۶۹. اینکه شواهد درخصوص ارزش بازار یک دارایی نامشهود که قبلاً تجدید ارزیابی شده است وجود نداشته باشد، می‌تواند بیانگر این واقعیت باشد که دارایی مشمول کاهش ارزش شده و باید طبق الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی ۵ مورد آزمون قرار گیرد.

۷۰. چنانچه در تاریخ اندازه‌گیری بعدی شواهدی درخصوص ارزش بازار دارایی حاصل شود، مدل تجدید ارزیابی مجدداً از آن تاریخ بکار گرفته می‌شود.

۷۱. افزایش مبلغ دفتری یک دارایی نامشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در صورت وضعیت مالی در بخش ارزش خالص منعکس می‌شود و در صورت تغییرات در ارزش خالص انعکاس می‌یابد. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به عنوان درآمد دوره شناسایی شود.

۷۲. کاهش مبلغ دفتری یک دارایی نامشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. هرگاه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردد و در بخش ارزش خالص انعکاس یابد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.

۷۳. مازاد تجدید ارزیابی منعکس شده در بخش ارزش خالص، به استثنای مواردی که نحوه عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده است، باید در زمان برکناری یا

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

واگذاری دارایی مربوط یا به موازات استفاده از آن توسط واحد گزارشگر، به مازاد (کسری) انباشته منتقل شود.

۷۴. مازاد تجدید ارزیابی در صورت وضعیت مالی در بخش ارزش خالص منعکس می‌گردد. در مواردی که مازاد تجدید ارزیابی به موازات استفاده از دارایی توسط واحد گزارشگر به مازاد (کسری) انباشته منتقل می‌شود، مبلغ مازاد قابل انتقال معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن است.

#### عمر مفید

۷۵. واحد گزارشگر باید معین یا نامعین بودن عمر مفید یک دارایی نامشهود را ارزیابی کند و در صورت معین بودن، مدت آن، یا تعداد تولید یا سایر معیارهای مشخص‌کننده عمر مفید را تعیین نماید. واحد گزارشگر در صورتی باید عمر مفید دارایی نامشهود را نامعین تلقی کند که بر مبنای تحلیل کلیه عوامل مربوط، نتواند برای دوره‌ای که انتظار می‌رود دارایی، جریان نقدی ورودی یا توان خدمت‌رسانی ایجاد نماید، محدوده‌ای پیش‌بینی کند.

۷۶. حسابداری دارایی نامشهود مبتنی بر عمر مفید آن است. دارایی نامشهود با عمر مفید معین مستهلک می‌گردد (به بندهای ۸۴ تا ۹۲ مراجعه شود) ولی دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین مستهلک نمی‌گردد.

۷۷. برای تعیین عمر مفید دارایی نامشهود، عوامل متعددی نظیر موارد زیر بررسی می‌شود:

الف. استفاده مورد انتظار واحد گزارشگر از دارایی؛

ب. چرخه عمر محصول مرتبط با دارایی و اطلاعات عمومی درخصوص برآورد عمر مفید انواع دارایی‌های مشابه و با کاربرد مشابه؛

پ. نابابی دارایی بر اثر مسائل فنی، تغییرات فناوری، مسائل تجاری یا سایر دلایل؛

ت. سطح مخارج نگهداری لازم به منظور کسب منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی مورد انتظار از دارایی با توجه به توان و قصد واحد گزارشگر برای رسیدن به سطح مزبور؛

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

ث . ثبات صنعتی که دارایی در آن مورد استفاده قرار می‌گیرد یا تغییر در تقاضای بازار برای محصولات و خدمات تولید شده به وسیله دارایی،

ج . اقدامات مورد انتظار رقبای فعلی و بالقوه،

چ . دوره کنترل بر دارایی و محدودیتهای قانونی یا موارد مشابه آن درخصوص استفاده از دارایی مانند وجود تاریخ انقضای قرارداد اجاره؛ و

ح . میزان وابستگی عمر مفید دارایی به عمر مفید سایر دارایی‌های واحد گزارشگر.

۷۸ . اصطلاح «نامعین» به معنی «نامحدود» نیست. عمر مفید دارایی نامشهود تنها منعکس کننده آن بخش از مخارج آتی مورد نیاز برای نگهداری دارایی در سطح عملکرد استاندارد آن و توانایی و قصد واحد گزارشگر برای رسیدن به آن سطح است. سطح عملکرد استاندارد در زمان برآورد عمر مفید دارایی تعیین می‌شود. مخارج آتی برنامه‌ریزی شده مازاد بر میزان مورد نیاز برای نگهداری دارایی در سطح عملکرد استاندارد نباید بر نتیجه‌گیری در مورد نامعین بودن عمر مفید دارایی نامشهود تأثیرگذار باشد.

۷۹ . با توجه به تغییرات سریع در فناوری، نرم‌افزارهای رایانه‌ای و بسیاری دیگر از دارایی‌های نامشهود در مقابل نابابی آسیب‌پذیرند. بنابراین، احتمال می‌رود عمر مفید این گونه دارایی‌ها کوتاه باشد.

۸۰ . عمر مفید دارایی نامشهود ممکن است خیلی طولانی یا حتی نامعین باشد. وجود ابهام، دلیل موجهی برای برآورد محتاطانه عمر مفید دارایی است، اما انتخاب عمر مفیدی که بطور غیر واقع‌بینانه کوتاه است را توجیه نمی‌کند.

۸۱ . عمر مفید دارایی نامشهود ناشی از قراردادهای الزام‌آور (شامل حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی) نباید بیشتر از دوره حقوق مذکور باشد، اما ممکن است با توجه به دوره مورد انتظار استفاده از دارایی توسط واحد گزارشگر، کوتاهتر باشد. اگر قراردادهای الزام‌آور (شامل حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی) برای دوره محدودی باشد که قابل تمدید است، عمر مفید دارایی نامشهود تنها در صورتی شامل دوره (های) قابل تمدید خواهد بود که شواهد

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

پشتیبانی‌کننده تمدید دوره، بدون صرف مخارج عمده توسط واحد گزارشگر، وجود داشته باشد.

۸۲. عوامل اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و قانونی ممکن است بر عمر مفید دارایی نامشهود اثر گذارد. عوامل اقتصادی، سیاسی یا اجتماعی تعیین‌کننده طول دوره‌ای است که منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی توسط واحد گزارشگر کسب می‌شود. عوامل قانونی ممکن است طول دوره‌ای که واحد گزارشگر این منافع یا توان خدمت‌رسانی را کنترل می‌نماید، محدود کند. عمر مفید دارایی، کوتاهترین دوره تعیین شده توسط این عوامل است.

۸۳. وجود عوامل ذیل، از جمله مواردی است که بیانگر توان واحد گزارشگر برای تمدید قراردادهای الزام‌آور (شامل حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی) بدون صرف مخارج عمده است:

الف. شواهدی (احتمالاً بر مبنای تجربه) وجود داشته باشد که قراردادهای الزام‌آور (شامل حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی) تمدید خواهد شد. اگر تمدید مشروط به موافقت یک شخص ثالث است، شواهدی در مورد کسب موافقت وی نیز وجود داشته باشد؛

ب. شواهدی در خصوص تأمین شرایط لازم برای تمدید وجود داشته باشد؛ و

پ. مخارج تمدید در مقایسه با منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی آن عمده نباشد.

چنانچه مخارج تمدید در مقایسه با منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی حاصل از تمدید، قابل توجه باشد، مخارج تمدید در اصل بیانگر بهای تمام شده تحصیل یک دارایی نامشهود جدید در تاریخ تمدید خواهد بود.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

#### دارایی‌های نامشهود با عمر مفید معین

##### دوره و روش استهلاک

۸۴. مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. محاسبه استهلاک باید از زمانی شروع شود که دارایی برای استفاده آماده باشد، یعنی زمانی که دارایی در موقعیت و شرایط لازم برای استفاده مورد نظر مدیریت قرار دارد. محاسبه استهلاک از تاریخ قطع شناخت یا زمانی که دارایی طبق استاندارد حسابداری ۳۱ بخش تجاری با عنوان دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده (به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود، باید متوقف شود. روش استهلاک باید الگوی مصرف منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد گزارشگر را منعکس کند. چنانچه آن الگو به نحو اتکاپذیر قابل تعیین نباشد، باید از روش خط مستقیم استفاده شود. هزینه استهلاک هر دوره باید به عنوان هزینه دوره شناسایی شود، مگر اینکه به موجب این استاندارد یا سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی در مبلغ دفتری دارایی دیگر منظور شود.

۸۵. روشهای متفاوتی را می‌توان جهت تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن بکار گرفت. این روش‌ها شامل خط مستقیم، نزولی و آحاد تولید است. روش مورد استفاده برای دارایی، بر مبنای الگوی مصرف منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی انتخاب می‌شود و به طور یکنواخت طی دوره‌های مختلف اعمال می‌شود مگر اینکه در الگوی مزبور تغییری حاصل شود. چنانچه نتوان الگوی مصرف را به‌گونه‌ای اتکاپذیر تعیین کرد، از روش خط مستقیم استفاده می‌شود.

۸۶. استهلاک معمولاً به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. با این حال در برخی شرایط، منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی دارایی به جای اینکه منجر به هزینه شود، در تولید سایر دارایی‌های واحد گزارشگر جذب می‌شود. در این موارد، استهلاک بخشی از بهای تمام شده این دارایی‌ها را تشکیل می‌دهد و به مبلغ دفتری آن‌ها اضافه می‌شود. برای مثال استهلاک دارایی‌های نامشهود مورد استفاده در فرایند تولید، به مبلغ دفتری موجودی‌ها اضافه می‌شود.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

ارزش باقیمانده

۸۷. ارزش باقیمانده یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید صفر فرض شود مگر اینکه:

الف. شخص ثالثی خرید دارایی را با قیمت مشخص در پایان عمر مفید آن تعهد کرده باشد؛ یا

ب. ارزش باقیمانده را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

۸۸. مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین پس از کسر ارزش باقیمانده آن تعیین می‌شود. وجود ارزش باقیمانده متضمن این است که واحد گزارشگر انتظار دارد دارایی نامشهود را قبل از پایان عمر اقتصادی آن واگذار کند.

۸۹. ارزش باقیمانده یک دارایی نامشهود بر مبنای مبلغ قابل بازیافت ناشی از واگذاری آن برآورد می‌شود. این مبلغ، در تاریخ برآورد، بر مبنای قیمت فروش دارایی مشابهی که عمر مفید آن خاتمه یافته و تحت شرایط مشابهی مورد استفاده قرار گرفته است، تعیین می‌شود. ارزش باقیمانده یک دارایی نامشهود باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود و هرگونه تغییر باید به عنوان تغییر در برآوردهای حسابداری محسوب شود.

بررسی دوره و روش استهلاک

۹۰. دوره و روش استهلاک یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود. چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین عمر مفید برآوردی جدید و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، دوره استهلاک باید تغییر یابد. در صورتی که تغییر قابل ملاحظه‌ای در الگوی جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی مورد انتظار دارایی مربوط صورت پذیرد، روش استهلاک باید تغییر کند تا منعکس کننده الگوی جدید باشد. این تغییرات باید طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی ۱۰ با عنوان رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات به عنوان تغییر در برآوردهای حسابداری محسوب شود.

۹۱. طی عمر یک دارایی نامشهود ممکن است مشخص شود که برآورد عمر مفید آن نامناسب است. برای مثال ممکن است مخارج بعدی که وضعیت یک دارایی نامشهود را به سطحی بالاتر از عملکرد استاندارد ارزیابی شده قبلی آن ارتقا داده است، موجب افزایش عمر مفید

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

آن دارایی شود. همچنین شناخت زیان کاهش ارزش ممکن است نمایانگر نیاز به تغییر دوره استهلاک باشد.

۹۲. با گذشت زمان ممکن است الگوی جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی مورد انتظار دارایی نامشهود به واحد گزارشگر تغییر کند. برای مثال ممکن است مشخص شود که روش نزولی مناسب‌تر از روش خط مستقیم است. در مثال دیگر، استفاده از حقوق ناشی از یک امتیاز ممکن است تا زمان تکمیل سایر اجزای تشکیل دهنده یک پروژه واحد گزارشگر به تعویق افتد. در این مورد منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی دارایی ممکن است تا دوره‌های بعدی کسب نشود.

### دارایی‌های نامشهود با عمر مفید نامعین

۹۳. دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین نباید مستهلک شود.

۹۴. واحد گزارشگر باید آزمون کاهش ارزش دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین را از طریق مقایسه میزان خدمات قابل بازیافت، مبلغ بازیافتنی با مبلغ دفتری آن در مقاطع زیر انجام دهد:

الف. به صورت سالانه؛ و

ب. هنگامی که شواهدی درخصوص کاهش ارزش دارایی نامشهود وجود داشته باشد.

### بررسی عمر مفید

۹۵. عمر مفید دارایی نامشهودی که مستهلک نمی‌شود باید در هر دوره بررسی شود تا اطمینان حاصل گردد رویدادها و شرایط همچنان از نامعین بودن عمر مفید آن دارایی پشتیبانی می‌کنند. در غیر این صورت، تغییر در ارزیابی عمر مفید از نامعین به معین باید طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی ۱۰ به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب شود.

۹۶. ارزیابی مجدد عمر مفید یک دارایی نامشهود از نامعین به معین، بیانگر آن است که ارزش دارایی ممکن است کاهش یافته باشد. در نتیجه، واحد گزارشگر برای تعیین کاهش ارزش دارایی، الزامات کاهش ارزش دارایی‌ها را بکارمی‌گیرد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

#### زیان کاهش ارزش

۹۷. واحد گزارشگر برای تعیین کاهش ارزش دارایی نامشهود، همان الزامات مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۵ را بکارمی‌گیرد. در استاندارد یاد شده نحوه تشخیص یک دارایی مشمول کاهش ارزش، تعیین میزان خدمات قابل بازیافت یا مبلغ بازیافتنی آن، و زمان شناسایی زیان کاهش ارزش یا برگشت زیان کاهش ارزش مربوط تشریح شده است.

#### برکناری و واگذاری

۹۸. یک قلم دارایی نامشهود در زمان واگذاری (شامل واگذاری از طریق عملیات غیرمبادله‌ای) یا هنگامی که هیچ‌گونه منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی از بکارگیری یا واگذاری آن انتظار نمی‌رود، باید با رعایت قوانین و مقررات از صورت وضعیت مالی حذف شود.

۹۹. سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی نامشهود که معادل تفاوت عواید خالص حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری دارایی است، باید در زمان حذف در صورت تغییرات در وضعیت مالی شناسایی شود. مگر در رابطه با فروش و اجاره مجدد که رعایت استاندارد حسابداری ۲۱ بخش تجاری با عنوان حسابداری اجاره‌ها الزامی می‌باشد.

۱۰۰. واگذاری دارایی نامشهود، ممکن است به روشهای گوناگون (مانند فروش، اجاره سرمایه‌ای یا از طریق عملیات غیرمبادله‌ای) صورت گیرد. جهت تعیین تاریخ واگذاری دارایی، واحد گزارشگر از معیارهای شناسایی درآمد حاصل از فروش کالا طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۴ با عنوان درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای استفاده می‌کند. برای فروش و اجاره مجدد دارایی‌های نامشهود، استاندارد حسابداری ۲۱ بخش تجاری با عنوان حسابداری اجاره‌ها بکار گرفته می‌شود.

۱۰۱. در صورتی که واحد گزارشگر طبق معیارهای شناخت مندرج در این استاندارد، مخارج جایگزینی بخشی از یک دارایی نامشهود را به مبلغ دفتری آن اضافه کند، مبلغ دفتری بخش جایگزین شده حذف می‌شود. چنانچه واحد گزارشگر نتواند مبلغ دفتری بخش



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

جایگزین شده را تعیین کند، ممکن است از مخارج جایگزینی به عنوان شاخص بهای تمام شده بخش جایگزین شده در زمان تحصیل یا ایجاد در درون واحد گزارشگر استفاده کند.

۱۰۲. مابه‌ازای دریافتی حاصل از واگذاری یک دارایی نامشهود، به ارزش منصفانه آن شناسایی می‌شود. اگر دریافت مابه‌ازای ناشی از واگذاری به دوره‌های آینده موکول شود، مابه‌ازای دریافتی معادل قیمت نقدی آن شناسایی می‌شود. تفاوت بین مبلغ اسمی و معادل قیمت نقدی مابه‌ازای قابل دریافت، به عنوان درآمد شناسایی می‌شود.

۱۰۳. محاسبه استهلاك دارایی نامشهود با عمر مفید معین، در صورت عدم استفاده از آن متوقف نمی‌گردد، مگر اینکه دارایی به طور کامل مستهلك شده باشد یا طبق استاندارد حسابداری ۳۱ بخش تجاری با عنوان دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده باشد.

#### افشا

۱۰۴. واحد گزارشگر باید موارد زیر را به تفکیک دارایی‌های نامشهود ایجاد شده در واحد گزارشگر و سایر دارایی‌های نامشهود در صورتهای مالی افشا کند :

الف. معین یا نامعین بودن عمر مفید و در صورت معین بودن، عمر مفید یا نرخهای استهلاك بکار رفته؛

ب. روش استهلاك دارایی‌های نامشهود با عمر مفید معین؛

پ. ناخالص مبلغ دفتری، استهلاك انباشته و کاهش ارزش انباشته در ابتدا و انتهای دوره؛

ت. اقلامی از صورت تغییرات در وضعیت مالی که شامل هرگونه استهلاك و کاهش ارزش دارایی نامشهود می‌باشد.

ث. صورت تطبیق مبلغ دفتری، در ابتدا و انتهای دوره که بر حسب مورد نشان‌دهنده موارد زیر باشد :

- اضافات، به تفکیک ایجاد شده در درون واحد گزارشگر و سایر دارایی‌ها نامشهود؛

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

- دارایی‌هایی که طبق استاندارد حسابداری ۳۱ بخش تجاری، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش یا طبقه‌بندی شده است؛
  - زیان کاهش ارزش شناسایی شده در صورت تغییرات در وضعیت مالی؛
  - برگشت زیان‌های کاهش ارزش قبلی در صورت تغییرات وضعیت مالی؛
  - افزایش یا کاهش ناشی از تجدید ارزیابی؛
  - استهلاك دوره؛
  - خالص تفاوت‌های ارزی ناشی از تسعیر صورتهای مالی یک عملیات خارجی؛
  - سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره.
۱۰۵. هر طبقه از دارایی‌های نامشهود شامل گروهی از دارایی‌ها با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد گزارشگر است. نمونه این طبقات جداگانه به قرار زیر است:
- الف. حق تألیف، حق اختراع و سایر جوازهای صنعتی، ارائه خدمات و بهره‌برداری؛
- ب. حق امتیاز و فرانشیز؛
- پ. نرم‌افزار رایانه‌ای؛
- ت. فرمولها، مدل‌ها و طرح‌ها؛ و
- ث. دارایی‌های نامشهود در جریان ایجاد.
- ج. علائم و نام تجاری
- چنانچه ادغام طبقات ذکر شده در بالا در طبقات کلی‌تر یا برعکس ارائه آن‌ها در طبقاتی تفصیلی‌تر منجر به اطلاعات مربوط تری شود، ادغام یا تجزیه طبقات فوق ضروری است.
۱۰۶. علاوه بر اطلاعات خواسته شده در بند ۱۰۴ (ث)، واحد گزارشگر طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۵، اطلاعات مرتبط با دارایی نامشهودی را که کاهش ارزش داشته است، افشا می‌کند.
۱۰۷. واحد گزارشگر ماهیت و میزان تغییر در برآورد حسابداری را که اثر با اهمیتی بر دوره جاری داشته یا انتظار می‌رود اثر با اهمیتی بر دوره‌های بعدی داشته باشد، طبق استاندارد

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

حسابداری بخش عمومی ۱۰ افشا می‌کند. چنین افشایی ممکن است از تغییر در عمر مفید، روش استهلاک یا ارزش باقیمانده، ناشی شود.

۱۰۸. واحد گزارشگر باید موارد زیر را نیز افشا کند:

الف. برای دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین، مبلغ دفتری آن دارایی و دلایل نامعین بودن عمر مفید. واحد گزارشگر باید مهمترین عوامل مؤثر در تعیین اینکه دارایی نامشهود مزبور عمر مفید نامعین دارد را افشا کند.

ب. شرحی از دارایی‌های نامشهود عمده به همراه مبلغ دفتری و عمر مفید باقیمانده آن.

پ. برای دارایی‌های نامشهود تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای که در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی شده‌اند (بندهای ۳۱ و ۳۲)

- ارزش منصفانه این دارایی‌ها در زمان شناسایی اولیه؛

- مبلغ دفتری؛ و

- روش شناسایی بعد از شناخت اولیه (بهای تمام شده یا تجدید ارزیابی).

ت. مبلغ دفتری دارایی‌های نامشهودی که مالکیت آن‌ها محدود شده و نیز مبلغ دفتری دارایی‌های نامشهودی که در وثیقه بدهی‌هاست.

ث. مبلغ تعهدات مربوط به تحصیل دارایی‌های نامشهود.

۱۰۹. در صورت وجود عواملی که نقش مهمی در نامعین بودن عمر مفید یک دارایی نامشهود دارند، فهرست این عوامل طبق بند ۷۷ باید افشا شود.

دارایی‌های نامشهود اندازه‌گیری شده براساس روش تجدید ارزیابی

۱۱۰. چنانچه دارایی‌های نامشهود به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس یابد، واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا کند:

الف. برای هر طبقه از دارایی‌های نامشهود:

- تاریخ تجدید ارزیابی؛

- مبلغ دفتری دارایی‌های تجدید ارزیابی شده؛ و

- مبلغ دفتری دارایی‌ها براساس روش بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی؛

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷

### دارایی‌های نامشهود

ب. مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها در آغاز و پایان دوره به گونه‌ای که تغییرات طی دوره را نشان دهد؛

پ. روش‌ها و مفروضات عمده بکار گرفته شده در برآورد ارزش منصفانه دارایی‌ها؛ و

ت. دوره تناوب تجدید ارزیابی.

۱۱۱. در برخی موارد ممکن است برای مقاصد افشا، تجمیع طبقات دارایی‌های تجدید ارزیابی شده ضرورت یابد. با این حال تجمیع طبقات دارایی‌های نامشهود که براساس روشهای متفاوت بهای تمام شده و تجدید ارزیابی اندازه‌گیری شده است، مجاز نمی‌باشد.

مخارج تحقیق و توسعه

۱۱۲. واحد گزارشگر باید مخارج تحقیق و توسعه‌ای را که طی دوره به عنوان هزینه شناسایی شده است، افشا کند.

سایر اطلاعات

۱۱۳. واحد گزارشگر می‌تواند اطلاعات زیر را نیز افشاء کند ولی الزامی نیست:

الف. شرح دارایی‌های نامشهودی که کاملاً مستهلک شده است ولی هنوز استفاده می‌شود؛ و

ب. شرح مختصری از دارایی‌های نامشهودی که تحت کنترل واحد گزارشگر است اما به دلیل عدم احراز معیارهای شناخت دارایی‌های نامشهود شناسایی نشده است.

تاریخ اجرا

۱۱۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۵ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.