

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶ و اصلاح شده براساس استانداردهای حسابداری جدید تا مهر ۱۳۸۹)

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

فهرست مندرجات

شماره بند

(۱) - (۵)

■ پیشگفتار

■ استاندارد حسابداری شماره ۱۷ «داراییهای نامشهود»

۱	• هدف
۲ - ۴	• دامنه کاربرد
۵	• تعاریف
۶ - ۱۰	• ویژگیهای دارایی نامشهود
۷ - ۸	- ماهیت غیرعینی
۹ - ۱۰	- قابلیت تشخیص
۱۱ - ۵۳	• شناخت و اندازه گیری اولیه دارایی نامشهود
۲۱ - ۲۵	- تحصیل جداگانه
۲۶ - ۳۳	- تحصیل از طریق ترکیب تجاری
۲۸ - ۳۱	اندازه گیری ارزش منصفانه دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری
۳۲ - ۳۳	مخارج بعدی پروژه تحقیق و توسعه در جریان تحصیل شده
۳۴ - ۳۶	- معاوضه داراییها
۳۷	- سرقتی ایجاد شده در واحد تجاری
۳۸ - ۵۳	- داراییهای نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری
۴۱ - ۴۳	مرحله تحقیق
۴۴ - ۵۰	مرحله توسعه
۵۱ - ۵۳	بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری
۵۴ - ۵۷	• شناخت هزینه
۵۷	- عدم شناخت هزینه های گذشته به عنوان دارایی

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۶)

فهرست مندرجات (۱۵۱هـ)

شماره بند

- | | |
|----------|--|
| ۵۸ - ۶۴ | • اندازه‌گیری دارایی نامشهود پس از شناخت اولیه |
| ۵۹ | - روش بهای تمام شده |
| ۶۰ - ۶۴ | - روش تجدید ارزیابی |
| ۶۵ - ۷۳ | • عمر مفید |
| ۷۴ - ۸۲ | • داراییهای نامشهود با عمر مفید معین |
| ۷۴ - ۷۶ | - دوره و روش استهلاك |
| ۷۷ - ۷۹ | - ارزش باقیمانده |
| ۸۰ - ۸۲ | - بررسی دوره و روش استهلاك |
| ۸۳ - ۸۶ | • داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین |
| ۸۵ - ۸۶ | - بررسی عمر مفید |
| ۸۷ | • قابلیت بازیافت مبلغ دفتری - زیان کاهش ارزش |
| ۸۸ | (حذف شده است) |
| ۸۹ - ۹۵ | • برکناری و واگذاری |
| ۹۶ - ۱۰۳ | • افشا |
| ۱۰۴ | • تاریخ اجرا |
| ۱۰۵ | • مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری |
| | • پیوست شماره ۱: کاربرد استاندارد حسابداری در مورد برخی اقلام غیر پولی نامشهود |
| | • پیوست شماره ۲: مبانی نتیجه‌گیری |

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

پیشگفتار

(۱) استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان داراییهای نامشهود که در تاریخ ۱۳۸۶/۴/۳۰ توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، جایگزین استاندارد حسابداری شماره ۱۷ قبلی و همچنین استاندارد حسابداری شماره ۷ با عنوان حسابداری مخارج تحقیق و توسعه می‌شود و الزامات آن در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

دلایل تجدید نظر در استاندارد

(۲) این تجدیدنظر با هدف هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی حسابداری و بهبود استاندارد قبلی، انجام شده است.

تغییرات اصلی

(۳) حسابداری مخارج تحقیق و توسعه که قبلاً به طور جداگانه در استاندارد حسابداری شماره ۷ با عنوان "حسابداری مخارج تحقیق و توسعه" مطرح شده بود در این استاندارد ادغام شده است.

(۴) در استاندارد حسابداری قبلی، دارایی نامشهود به یک دارایی غیرپولی و فاقد ماهیت عینی اطلاق می‌شد که حائز معیارهای زیر باشد:

الف. به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد تجاری نگهداری شود، و

ب. با قصد استفاده طی بیش از یک دوره مالی توسط واحد تجاری تحصیل شده باشد. در استاندارد جدید، هر دو معیار مزبور حذف شده است.

(۵) در استاندارد حسابداری قبلی، فرض شده بود که همه داراییهای نامشهود، عمر مفید معین دارند. ضمناً یک فرض قابل رد وجود داشت مبنی بر اینکه عمر مفید دارایی نامشهود از زمان بهره‌برداری از آن، از بیست سال تجاوز نمی‌کند. در استاندارد جدید این فرض قابل رد حذف شده است، ضمن اینکه داراییهای نامشهود به دو گروه با عمر مفید معین و عمر مفید نامعین طبقه‌بندی شده است. داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین مستهلک نمی‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

هدف

۱. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری داراییهای نامشهود است. موضوعات اصلی در حسابداری داراییهای نامشهود عبارت از معیارها و زمان شناخت دارایی، تعیین مبلغ دفتری (شامل هزینه استهلاک) و موارد افشاست.

دامنه کاربرد

۲. الزامات این استاندارد باید در مورد حسابداری تمام داراییهای نامشهود بکار گرفته شود مگر اینکه به موجب استاندارد دیگری، نحوه حسابداری متفاوتی، الزامی شده باشد.

۳. این استاندارد از جمله در موارد زیر کاربرد ندارد:

الف. سرقتی ناشی از ترکیب تجاری (به استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیبهای تجاری مراجعه شود).

ب. حق امتیاز معادن و مخارج اکتشاف، توسعه و استخراج معادن، نفت، گاز طبیعی و منابع مشابهی که احیاشونده نیست.

ج. اجاره‌ها (به استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان حسابداری اجاره‌ها مراجعه شود).

د. داراییهای نامشهودی که در روال عادی عملیات واحد تجاری به قصد فروش نگهداری می‌شود (به استانداردهای حسابداری شماره ۸ یا ۹ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا و حسابداری پیمانهای بلندمدت مراجعه شود).

ه. مخارج قبل از بهره‌برداری (به استاندارد حسابداری شماره ۲۴ با عنوان گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری مراجعه شود).

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

و . داراییهای نامشهودی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ باعنوان 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 است.

۴ . این استاندارد همچنین برای مخارج تبلیغات، آموزش، تحقیق و توسعه بکار می‌رود. فعالیتهای تحقیق و توسعه در راستای توسعه دانش است. بنابراین، 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.

تعاریف

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

- ارزش اقتصادی : خالص ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن.
- ارزش باقیمانده : مبلغ برآوردی که واحد تجاری در حال حاضر می‌تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی و واگذاری بدست آورد با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد.
- ارزش منصفانه : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.
- استهلاك : تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاك پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن.
- بهای تمام شده : مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل یا ایجاد آن، واگذار شده است، یا حسب مورد، مبلغی که در زمان شناخت اولیه براساس الزامات خاص سایر استانداردهای حسابداری، به آن دارایی تخصیص یافته است (مانند مخارج تأمین مالی).
- تحقیق : پژوهشی نو و برنامه‌ریزی شده است که با هدف کسب دانش علمی یا فنی جدید انجام می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

- 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 کاربرد تجاری.
- خالص ارزش فروش: مبلغ وجه نقد یا معادل نقد که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه هزینههای مرتبط با فروش حاصل می شود.
- دارایی: حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راههای دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است.
- دارایی نامشهود: یک دارایی قابل تشخیص غیرپولی و فاقد ماهیت عینی.
- داراییهای پولی: وجه نقد و داراییهایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت شود.
- زیان کاهش ارزش: مازاد مبلغ دفتری یک دارایی نسبت به مبلغ بازیافتنی آن.
- عمر مفید: عبارت است از:
 - الف. مدت زمانی که انتظار می رود یک دارایی، مورد استفاده واحد تجاری قرار گیرد، یا
 - ب. تعداد تولید یا سایر واحدهای مقداری مشابه که انتظار می رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد تجاری تحصیل شود.
- مبلغ استهلاک پذیر: بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده در صورتهای مالی، به کسر ارزش باقیمانده آن.
- مبلغ دفتری: مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می شود.
- مبلغ بازیافتنی: خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هرکدام که بیشتر است.

ویژگیهای دارایی نامشهود

۶. واحدهای تجاری 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 می کنند. نمونه های رایج از سرفصلهای کلی فوق، نرم افزار رایانه ای، حق اختراع، حق تألیف، حق تکثیر یا نمایش فیلمهای سینمایی و ویدیویی، سرقفلی محل کسب (حق کسب یا پیشه یا تجارت)، حق استفاده از خدمات عمومی، حق امتیاز تولید یا خدمات است.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

ماهیت غیر عینی

۷. داراییهای نامشهود با تکیه بر ماهیت غیر عینی و غیر پولی آن تعریف می شود. بدین ترتیب اقلامی از قبیل حسابهای دریافتی در زمره این داراییها قرار نمی گیرد.

۸. برخی داراییهای نامشهود ممکن است بر روی یا در درون یک عنصر عینی از قبیل لوحهای فشرده (در مورد نرم افزار رایانه ای)، مدارک قانونی (در مورد حق اختراع یا پروانه رسمی) یا فیلم باشد. در چنین شرایطی طبقه بندی قلم مزبور به عنوان دارایی ثابت مشهود یا دارایی نامشهود مستلزم قضاوت در باره این امر است که کدام عنصر مهم تر است. مثلاً نرم افزار رایانه ای مربوط به راه اندازی ماشین آلات، عملاً بخشی از ماشین آلات است و بنابراین در سرفصل داراییهای ثابت مشهود طبقه بندی می شود.

قابلیت تشخیص

۹. طبق تعریف، دارایی نامشهود قابل تشخیص است، یعنی می توان آن را از سرقفلی واحد تجاری متمایز کرد (از قبیل حق اختراع و حق تالیف). بدین ترتیب سرقفلی واحد تجاری که از کل واحد تجاری یا سایر داراییهای واحد تجاری قابل تشخیص نیست به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی شود، حتی اگر دارای منافع اقتصادی آتی باشد. منافع اقتصادی آتی ممکن است از هم افزایی داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده یا داراییهایی حاصل شود که به صورت جداگانه حائز معیارهای شناخت در صورتهای مالی نیستند. با این حال واحد تحصیل کننده مبالغی را بابت آنها در ترکیب تجاری می پردازد (سرقفلی ناشی از ترکیب تجاری در استاندارد حسابداری شماره ۱۹ مطرح شده است).

۱۰. یک دارایی هنگامی معیار قابلیت تشخیص را در تعریف دارایی نامشهود احراز می کند 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 یک قرارداد، دارایی یا بدهی مرتبط) از واحد تجاری جدا کرد، یا

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

ب. از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، صرفنظر از اینکه آیا چنین حقوقی قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد تجاری یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر.

شناخت و اندازه گیری اولیه دارایی نامشهود

۱۱. یک قلم هنگامی به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می شود که :

الف. با تعریف داراییهای نامشهود مطابقت داشته باشد.

ب. معیارهای شناخت مندرج در بندهای ۱۲ تا ۱۴ احراز شده باشد.

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

الف. جریان منافع اقتصادی آتی دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و

ب. بهای تمام شده دارایی به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد.

۱۳. جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی نامشهود به درون واحد تجاری تنها هنگامی محتمل

است که واحد تجاری بتواند با دلایل کافی نشان دهد:

الف. دستیابی به خالص جریان ورودی منافع اقتصادی آتی دارایی به درون واحد تجاری امکان پذیر است،

ب. توانایی و قصد استفاده از دارایی نامشهود را دارد، و

ج. به منابع فنی و مالی کافی برای کسب منافع اقتصادی آتی دارایی دسترسی دارد.

۱۴. محتمل بودن منافع اقتصادی 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 تجاری 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.

۱۵. داراییهای نامشهود عموماً کاربرد جایگزین ندارند و نمی توان آنها را به اجزای کوچکتر

برای فروش تقسیم کرد. افزون بر این، اثبات چگونگی انتظار دستیابی به جریان ورودی

منافع اقتصادی به درون واحد تجاری از محل دارایی نامشهود نیز مشکل است. در برخی

موارد، شواهد عینی مرتبط با منافع اقتصادی آتی متناسب به یک دارایی نامشهود را می توان

از طریق بررسی بازار کسب کرد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۱۶. جریان منافع اقتصادی آتی ناشی از یک دارایی نامشهود ممکن است شامل درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا یا خدمات، صرفه‌جویی در مخارج یا سایر منافی باشد که از کاربرد دارایی توسط واحد تجاری عاید می‌شود. برای مثال، بکارگیری دانش فنی جدید در فرایند تولید ممکن است به جای افزایش درآمد عملیاتی آتی، مخارج تولید را کاهش دهد.
۱۷. توانایی استفاده از دارایی نامشهود، مستلزم داشتن کنترل بر آن دارایی است. یک واحد تجاری هنگامی بر دارایی کنترل دارد که هم قدرت کسب منافع اقتصادی آتی ناشی از آن را داشته باشد و هم بتواند از دسترسی دیگران به آن منافع جلوگیری کند. توان کنترل منافع اقتصادی آتی یک دارایی نامشهود معمولاً از حق قانونی مانند حق تکثیر و حق تألیف ناشی می‌شود. لیکن وجود چنین حقی، شرط لازم برای کنترل نیست چرا که واحد تجاری ممکن است از راههای دیگر، از جمله موظف کردن کارکنان به حفظ اطلاعات محرمانه، بر منافع اقتصادی آن دارایی کنترل داشته باشد.
۱۸. در برخی موارد، شواهد بیطرفانه مرتبط با توانایی واحد تجاری در بکارگیری دارایی نامشهود را می‌توان از طریق امکان سنجی (توجیحات فنی و اقتصادی) کسب کرد. قصد استفاده از دارایی نامشهود توسط واحد تجاری، برای مثال، از طریق یک طرح تجاری که به طور رسمی توسط مقامات مجاز به تصویب رسیده، قابل اثبات است.
۱۹. دسترسی به منابع لازم جهت استفاده از دارایی نامشهود و کسب منافع آن را می‌توان از طریق یک طرح تجاری که نشان‌دهنده منابع فنی، مالی و سایر منابع مورد نیاز و توانایی واحد تجاری در تامین آن منابع است، اثبات کرد. در برخی موارد، واحد تجاری توانایی کسب منابع مالی را، از طریق کسب موافقت یا تمایل اولیه اعتباردهندگان طرح، اثبات می‌کند.
۲۰. یک دارایی نامشهود به هنگام شناخت اولیه باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

تحصیل جداگانه

۲۱. اگر دارایی نامشهود به طور جداگانه تحصیل شود، مابه‌ازای آن معمولاً مشخص است و در نتیجه می‌توان بهای تمام شده را به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

۲۲. 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، به‌عنوان 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 شماره ۱۳ با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی به حساب دارایی منظور گردد.

۲۳. 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،

ب. مخارج انجام فعالیت تجاری در یک محل جدید یا با یک گروه جدید از مشتریان

مانند مخارج آموزش کارکنان، و

ج. مخارج اداری، عمومی و فروش.

۲۴. شناسایی مخارج در مبلغ دفتری یک دارایی نامشهود، هنگامی که دارایی آماده بهره‌برداری است، متوقف می‌شود. بنابراین، مخارج تحمل شده برای استفاده یا بکارگیری مجدد یک دارایی نامشهود، در مبلغ دفتری آن منظور نمی‌شود. برای مثال، مخارج مندرج در صفحه

بعد، در مبلغ دفتری یک دارایی نامشهود منظور نمی‌گردد:

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

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

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

۲۵. 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 سود و زیان دوره وقوع شناسایی می‌شود.

تحصیل از طریق ترکیب تجاری

۲۶. در صورتی که یک دارایی نامشهود در ترکیب تجاری تحصیل گردد، براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیبهای تجاری، بهای تمام شده آن دارایی نامشهود، ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل می‌باشد.

۲۷. براساس این استاندارد و استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیبهای تجاری، واحد تحصیل‌کننده در تاریخ تحصیل، دارایی نامشهود واحد تحصیل شده را در صورتی جدا از سرقفلی شناسایی می‌کند که ارزش منصفانه آن دارایی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، صرفنظر از اینکه واحد تحصیل شده، پیش از ترکیب تجاری، دارایی را شناسایی کرده باشد یا خیر. واحد تحصیل‌کننده، 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 و ارزش منصفانه آن را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد. پروژه تحقیق و توسعه در جریان واحد تحصیل شده، در صورتی تعریف دارایی نامشهود را احراز می‌کند که با تعریف دارایی انطباق داشته باشد و قابل تشخیص باشد یعنی جداشدنی یا از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شده باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری

۲۸. ارزش منصفانه داراییهای نامشهود تحصیل شده در ترکیبهای تجاری را معمولاً می‌توان با اتکاپذیری کافی اندازه‌گیری و جدا از سرقفلی شناسایی کرد. در مواردی که برای برآورد ارزش منصفانه، طیفی از نتایج با احتمال وقوع متفاوت وجود داشته باشد، عامل ابهام در اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی وارد می‌شود، لیکن این امر به معنای ناتوانی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر نیست. در صورتی که دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری دارای عمر مفید معین باشد، این پیش‌فرض قابل رد وجود دارد که می‌توان ارزش منصفانه آن را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

۲۹. دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری ممکن است تنها به همراه یک دارایی ثابت مشهود یا یک دارایی نامشهود مرتبط، قابل تفکیک باشد. برای مثال، ممکن است مجوز انتشار یک مجله جدا از بانک اطلاعاتی مشترکین آن قابل فروش نباشد یا علامت تجاری چشمه آب معدنی ممکن است مربوط به چشمه خاصی باشد و نتوان آن را به صورت جدا از آن چشمه فروخت. در این گونه موارد، در صورتی که نتوان ارزشهای منصفانه هر یک از داراییهای گروه را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، واحد تحصیل‌کننده، گروه داراییها را به عنوان یک دارایی واحد، جدا از سرقفلی شناسایی می‌کند.

۳۰. "علامت تجاری" و "نام تجاری" اصطلاحاتی عمومی است که اغلب برای اشاره به گروهی از داراییهای مکمل از قبیل نشان تجاری، اسم تجاری، فرمولها، دستورات عملها و مهارتهای فنی مرتبط استفاده می‌شود. واحد تحصیل‌کننده، در صورتی که گروه از داراییهای نامشهود مکمل تشکیل‌دهنده 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

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، واحد تحصیل‌کننده می‌تواند مجموع آنها را به عنوان یک دارایی شناسایی کند، مشروط بر اینکه آن داراییها دارای عمر مفید مشابهی باشند.

۳۱. اندازه‌گیری اتکاپذیر ارزش منصفانه دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری ممکن است تنها در مواردی میسر نباشد که دارایی نامشهود از حقوق قانونی یا سایر حقوق قراردادی ناشی شود و یا:

الف. جداشدنی نباشد، یا

ب. جداشدنی باشد، اما سابقه یا شواهدی از معاملات همان دارایی یا داراییهای مشابه وجود نداشته باشد، و در نتیجه، برآورد ارزش منصفانه به متغیرهای غیرقابل اندازه‌گیری وابسته خواهد بود.

مخارج بعدی پروژه تحقیق و توسعه در جریان تحصیل شده

۳۲. مخارج تحقیق یا توسعه‌ای که حائز شرایط مندرج در زیر باشد باید بر اساس بندهای ۴۱ تا ۵۰ به حساب گرفته شود:

الف. مربوط به یک پروژه تحقیق یا توسعه در جریان باشد که به صورت جداگانه یا از طریق ترکیب تجاری تحصیل و به عنوان یک دارایی نامشهود شناسایی شده است، و

ب. بعد از تحصیل آن پروژه واقع شود.

۳۳. مخارج بعدی مربوط به تحقیق و توسعه یاد شده در بند ۳۲ 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 ۴۴ نباشد، هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود، و

ج. در صورتی که مخارج توسعه باشد و معیارهای شناخت به عنوان دارایی نامشهود طبق بند ۴۴ را داشته باشد، به مبلغ دفتری پروژه تحقیق و توسعه افزوده می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

معاوضه داراییها

۳۴. یک یا چند دارایی نامشهود ممکن است در ازای تمام یا بخشی از یک یا چند دارایی غیر پولی، یا ترکیبی از داراییهای پولی و غیر پولی تحصیل شود. بهای تمام شده این گونه داراییهای نامشهود به ارزش منصفانه اندازه گیری می شود، مگر اینکه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و دارایی واگذار شده به نحو اتکا پذیر قابل اندازه گیری نباشد. اگر دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه گیری نشود، بهای تمام شده آن به مبلغ دفتری دارایی واگذار شده اندازه گیری می شود.

۳۵. واحد تجاری وجود محتوای تجاری یک معاوضه را با توجه به میزان تغییرات مورد انتظار در جریانهای نقدی آتی واحد تجاری، در نتیجه معامله، تعیین می کند. یک معاوضه در صورتی دارای محتوای تجاری است که :

الف. ریسک، زمان بندی و مبلغ جریانهای نقدی دارایی تحصیل شده و جریانهای نقدی دارایی واگذار شده متفاوت باشد، یا

ب. ارزش اقتصادی آن قسمت از عملیات واحد تجاری که معاوضه به آن مربوط می شود، در نتیجه معاوضه تغییر کند، و

ج. تفاوتهای موجود در بندهای "الف" یا "ب"، نسبت به ارزش منصفانه داراییهای معاوضه شده قابل توجه باشد.

برای تعیین محتوای تجاری معاوضه، ارزش اقتصادی قسمتی از عملیات واحد تجاری که معاوضه به آن مربوط است، باید براساس جریانهای نقدی پس از مالیات محاسبه شود.

۳۶. یک معیار برای شناسایی دارایی نامشهود آن است که بتوان بهای تمام شده آن را به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد. ارزش منصفانه دارایی نامشهودی که معاملات بازار قابل مقایسه برای آن وجود ندارد، در صورتی به گونه ای اتکا پذیر قابل اندازه گیری است که دامنه

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

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 تجاری بتواند ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده یا دارایی واگذار شده را به گونه‌ای اتکاپذیر 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 تجاری

۳۷. سرقفلی ایجاد شده در واحد تجاری اگرچه انتظار می‌رود به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند، لیکن به طور جداگانه قابل تشخیص نیست و لذا حائز معیارهای شناخت به عنوان دارایی نمی‌باشد. در واقع سرقفلی ایجاد شده در واحد تجاری به علت اینکه حقوقی قابل کنترل نیست، منافع اقتصادی 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 تجاری

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

الف. دشواری تعیین وجود و زمان ایجاد یک دارایی قابل تشخیص که منافع اقتصادی 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 تجاری را نمی‌توان از مخارج نگهداری یا ارتقای سرقفلی ایجاد شده در واحد تجاری یا مخارج اداره عملیات روزمره متمایز کرد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

بنابراین، واحد تجاری علاوه بر رعایت الزامات عمومی برای شناخت و اندازه‌گیری اولیه یک دارایی نامشهود، الزامات و رهنمودهای بندهای ۳۹ الی ۵۳ را برای تمام داراییهای نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری بکار می‌برد.

۳۹. به منظور ارزیابی اینکه یک دارایی نامشهود ایجاد شده داخلی حائز معیارهای شناخت است، واحد تجاری 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.

۴۰. 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

۴۱. 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.

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

۴۳. نمونه‌هایی از فعالیتهای تحقیق به شرح زیر است:

الف. فعالیتهایی با هدف دستیابی به دانش جدید،

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

- ب . جستجو برای ارزیابی و انتخاب نهایی موارد کاربرد یافته‌های تحقیق یا سایر دانشها،
- ج . جستجوی جایگزین‌هایی برای مواد، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستمها یا خدمات، و
- د . فرموله کردن، طراحی، ارزیابی و انتخاب نهایی جایگزین‌های ممکن برای مواد، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستمها یا خدمات جدید یا بهبود یافته.

مرحله توسعه

۴۴ . 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 تجاری برای تکمیل دارایی نامشهود و استفاده یا فروش آن.

ج . توانایی واحد تجاری برای استفاده یا فروش دارایی نامشهود.

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

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

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

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

۴۵- مکرر. واحد تجاری جهت اثبات ایجاد منافع اقتصادی آتی توسط دارایی نامشهود، منافع اقتصادی آتی قابل کسب از دارایی را با بکارگیری الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها ارزیابی می‌کند. چنانچه منافع اقتصادی

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

دارایی تنها در ترکیب با سایر داراییها ایجاد شود، واحد تجاری مفهوم واحدهای مولد وجه نقد طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ را بکار می‌گیرد.

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،

ج. طراحی، ساخت و بهره‌برداری از تجهیزات نمونه‌سازی در حدی که از نظر اقتصادی، تولید تجاری تلقی نشود، و

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

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

۴۸. سیستمهای هزینه‌یابی واحد تجاری اغلب می‌توانند مخارج ایجاد یک دارایی نامشهود در داخل واحد تجاری از قبیل حقوق و دستمزد و سایر مخارج تحمل شده برای حفظ و نگهداری از حق تألیف یا حق امتیاز یا توسعه نرم‌افزار رایانه‌ای را به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کنند.

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

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۵۰. مخارج انجام شده برای علایم تجاری، حق نشر و ارقام دارای ماهیت مشابه ایجاد شده در داخل واحد تجاری را نمی‌توان از مخارج گسترش کلی فعالیتهای تجاری متمایز کرد. بنابر این، چنین اقلامی به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی‌شوند.

بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری

۵۱. بهای تمام شده یک دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری، شامل مجموع مخارج واقع شده از تاریخی می‌باشد که دارایی نامشهود برای اولین بار معیارهای شناخت اشاره شده در بندهای ۱۲، ۱۴ و ۴۴ 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 تجاری شامل تمام مخارج ضروری است که بطور مستقیم یا براساس مبانی تخصیص معقول و یکنواخت قابل انتساب به ایجاد، تولید و آماده سازی 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،

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

ج. مخارج ثبت حقوق قانونی،

د. استهلاک حق اختراع و حق امتیازی که برای ایجاد دارایی نامشهود بکار می‌رود، و

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

استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی، معیارهایی را برای شناسایی مخارج تأمین مالی به عنوان جزئی از بهای تمام شده یک دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری، مشخص می‌کند.

۵۳. مخارج اداری و عمومی و فروش در بهای تمام شده داراییهای نامشهود ایجاد شده در داخل واحد تجاری منظور نمی‌شود مگر اینکه بتوان این مخارج را به طور مستقیم با

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

تحصیل دارایی یا آماده‌سازی آن برای استفاده مورد نظر ارتباط داد. زیانهای عملیاتی اولیه که تا قبل از رسیدن به سطح عملکرد برنامه‌ریزی شده دارایی ایجاد شود، هزینه‌های ناشی از عدم کارایی و مخارج آموزش کارکنان جهت استفاده عملیاتی از دارایی، در بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل واحد تجاری منظور نمی‌شود.

شناخت هزینه

۵۴. مخارج تحمل‌شده برای داراییهای نامشهود باید در زمان وقوع به‌عنوان هزینه شناسایی شود مگر آنکه:

الف. بخشی از مخارج یک دارایی نامشهود (طبق بند ۵) را تشکیل دهد که حائز معیارهای شناخت باشد (به بندهای ۱۲ الی ۵۳ مراجعه شود)، یا

ب. آن قلم در یک ترکیب تجاری تحصیل شده باشد و نتوان آن را به عنوان دارایی نامشهود شناسایی کرد. در این موارد، مخارج مزبور باید بخشی از مبلغ قابل انتساب به سرقفلی در تاریخ تحصیل را تشکیل دهد.

۵۵. 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 در مواردی که این مخارج طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان داراییهای ثابت مشهود به حساب دارایی ثابت مشهود منظور می‌شود.

ب. مخارج تأسیس از قبیل مخارج حقوقی برای تهیه اساسنامه و شرکت‌نامه، حق مشاوره و مخارج ثبت.

ج. مخارج فعالیتهای آموزشی.

د. مخارج تبلیغات.

ه. مخارج تغییر مکان یا سازماندهی مجدد تمام یا بخشی از یک واحد تجاری.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۵۶. بند ۵۴، شناخت پیش پرداخت بابت خرید کالا یا خدمات مرتبط با دارایی نامشهود را به عنوان دارایی منع نمی کند.

عدم شناخت هزینه های گذشته به عنوان دارایی

۵۷. مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد ارقام 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.

اندازه گیری دارایی نامشهود پس از شناخت اولیه

۵۸. واحد تجاری باید یکی از دو روش "بهای تمام شده" به شرح بند ۵۹ یا "تجدید ارزیابی" به شرح بند ۶۰ را به عنوان رویه حسابداری خود انتخاب کند و آن را در مورد تمام ارقام یک طبقه دارایی نامشهود بکار گیرد.

روش بهای تمام شده

۵۹. 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

۶۰. پس از شناخت اولیه دارایی نامشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی (ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی) پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعدی، ارائه کرد. تجدید ارزیابی باید به طور منظم انجام شود تا اطمینان حاصل گردد مبلغ دفتری، تفاوت با اهمیتی با ارزش منصفانه در تاریخ ترازنامه ندارد. شرایط ارزیابی و نحوه انعکاس در صورتهای مالی تابع مفاد استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" و بندهای ۶۱ تا ۶۴ زیر است.

۶۱. اعمال روش تجدید ارزیابی در مورد داراییهای نامشهودی که قبلاً معیارهای شناخت به عنوان دارایی را احراز نکرده اند، مجاز نیست.

۶۲. روش تجدید ارزیابی پس از شناخت اولیه دارایی به کار می رود. 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

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

ارزیابی می‌تواند برای کل دارایی به کار رود. همچنین روش تجدید ارزیابی می‌تواند برای دارایی نامشهود تحصیل‌شده از طریق کمکهای بلاعوض دولت بکار رود.

۶۳. برای داراییهای نامشهود عموماً تعیین ارزش منصفانه به‌گونه‌ای قابل‌اتکا امکان‌پذیر نیست. برای مثال، اگرچه ارزش منصفانه برای بعضی از داراییهای نامشهود مانند حق کسب، پیشه و تجارت و حق امتیاز تلفن، قابل‌تعیین است اما تعیین ارزش منصفانه مواردی مانند نامهای تجاری، حق نشر و تکثیر آثار فرهنگی و هنری، حق اختراع یا علایم تجاری مشکل است زیرا چنین داراییهایی منحصر بفرد می‌باشند. همچنین، باوجود اینکه داراییهای نامشهود خرید و فروش می‌شوند، اما قراردادها 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.

۶۴. چنانچه در یک طبقه از داراییهای نامشهود تجدید ارزیابی شده، به دلیل قابل‌اتکا 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.

عمر مفید

۶۵. واحد تجاری 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 تجاری 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 ایجاد نماید، محدوده‌ای پیش‌بینی کند.

۶۶. حسابداری دارایی نامشهود مبتنی بر عمر مفید آن است. دارایی نامشهود با عمر مفید معین مستهلک می‌گردد (به بندهای ۷۴ الی ۸۲ مراجعه شود) ولی دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین مستهلک نمی‌گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۶۷. برای تعیین عمر مفید دارایی نامشهود، عوامل متعددی نظیر موارد زیر بررسی می‌شود:
- الف. استفاده مورد انتظار واحد تجاری از دارایی،
 - ب. چرخه عمر محصول مرتبط با دارایی و اطلاعات عمومی درخصوص برآورد عمر مفید انواع داراییهای مشابه و با کاربرد مشابه،
 - ج. نابایی دارایی بر اثر مسائل فنی، تغییرات فناوری، مسائل تجاری یا سایر دلایل،
 - د. سطح مخارج نگهداری لازم به منظور کسب منافع اقتصادی آتی مورد انتظار از دارایی با توجه به توان و قصد واحد تجاری برای رسیدن به سطح مزبور،
 - ه. ثبات صنعتی که دارایی در آن مورد استفاده قرار می‌گیرد یا تغییر در تقاضای بازار برای محصولات و خدمات تولید شده به وسیله دارایی،
 - و. اقدامات مورد انتظار رقبای فعلی و بالقوه، مراجع دولتی و دیگران،
 - ز. دوره کنترل بر دارایی و محدودیتهای قانونی یا موارد مشابه آن درخصوص استفاده از دارایی مانند وجود تاریخ انقضای قرارداد اجاره،
 - ح. قابلیت تمدید حقوق ناشی از دارایی نامشهود مورد نظر، و
 - ط. میزان وابستگی عمر مفید دارایی به عمر مفید سایر داراییهای واحد تجاری.
۶۸. 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 تجاری 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.
۶۹. با توجه به تغییرات سریع در فناوری، نرم‌افزار رایانه‌ای و بسیاری دیگر از داراییهای نامشهود آسیب‌پذیرند. بنابراین، احتمال می‌رود عمر مفید این‌گونه داراییها کوتاه باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۷۰. 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 واقع بینانه کوتاه است را توجیه نمی کند.

۷۱. عمر مفید دارایی نامشهود ناشی از 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 تجاری، کوتاهتر باشد. اگر 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 پشتیبانی کننده تمدید دوره، بدون صرف مخارج عمده توسط واحد تجاری، وجود داشته باشد.

۷۲. عوامل اقتصادی و قانونی ممکن است بر عمر مفید دارایی نامشهود اثر گذارد. عوامل اقتصادی تعیین کننده طول دوره ای است که منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری کسب می شود. عوامل قانونی ممکن است طول دوره ای که واحد تجاری این منافع را کنترل می نماید، محدود کند. عمر مفید دارایی، دوره کوتاهتر تعیین شده توسط این عوامل است.

۷۳. وجود عوامل زیر، از جمله مواردی است که بیانگر توان واحد تجاری برای تمدید حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی بدون صرف مخارج عمده است:

الف. شواهدی، احتمالاً بر مبنای تجربه، وجود داشته باشد که 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

ج. مخارج تمدید در مقایسه با منافع اقتصادی آتی مورد انتظار آن عمده نباشد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

داراییهای نامشهود با عمر مفید معین

دوره و روش استهلاک

۷۴. مبلغ استهلاک پذیر 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 زمانی که دارایی طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ 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 طبقه بندی می شود و یا تاریخ قطع شناخت، باید متوقف شود. روش استهلاک باید الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری 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 در مبلغ دفتری دارایی دیگر منظور شود.

۷۵. روشهای متفاوتی را می توان جهت تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن بکار گرفت. این روشها شامل خط مستقیم، نزولی و مجموع آحاد تولید است. روش مورد استفاده برای دارایی، بر مبنای الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار انتخاب می شود و به طور یکنواخت طی دوره های مختلف اعمال می شود مگر اینکه در الگوی مزبور تغییری حاصل شود. چنانچه نتوان الگوی مصرف را به گونه ای اتکاپذیر تعیین کرد، از روش خط مستقیم استفاده می شود.

۷۶. استهلاک معمولاً به عنوان هزینه شناسایی می شود. با این حال در برخی شرایط، منافع اقتصادی دارایی به جای اینکه منجر به هزینه شود، در تولید سایر داراییهای واحد تجاری جذب می شود. در این موارد، استهلاک بخشی از بهای تمام شده این داراییها را تشکیل

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

می دهد و به مبلغ دفتری آنها اضافه می شود. برای مثال استهلاک داراییهای نامشهود مورد استفاده در فرایند تولید، به مبلغ دفتری موجودی مواد و کالا اضافه می شود.

ارزش باقیمانده

۷۷. 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 گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد.

۷۸. مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین پس از کسر ارزش باقیمانده آن تعیین می شود. وجود ارزش باقیمانده متضمن این است که واحد تجاری انتظار دارد دارایی نامشهود را قبل از پایان عمر اقتصادی آن واگذار کند.

۷۹. ارزش باقیمانده یک دارایی نامشهود بر مبنای مبلغ قابل بازیافت ناشی از واگذاری آن برآورد می شود. 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 می شود.

بررسی دوره و روش استهلاک

۸۰. دوره و روش استهلاک یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود. چنانچه تفاوت قابل ملاحظه ای بین عمر مفید برآوردی جدید و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، دوره استهلاک باید تغییر یابد. در صورتی که تغییر قابل ملاحظه ای در الگوی جریان منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی مربوط صورت پذیرد، روش استهلاک باید تغییر کند تا منعکس کننده الگوی جدید باشد. این تغییرات باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" به عنوان تغییر در برآوردهای حسابداری محسوب شود.

۸۱. 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 شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

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

۸۲. با گذشت زمان ممکن است الگوی جریان منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی نامشهود به واحد تجاری تغییر کند. برای مثال ممکن است مشخص شود که روش نزولی مناسب تر از روش خط مستقیم است. افزون بر این، استفاده از حقوق ناشی از یک امتیاز ممکن است تا زمان تکمیل سایر اجزای تشکیل دهنده یک پروژه به تعویق افتد. در چنین شرایطی منافع اقتصادی دارایی ممکن است تا دوره‌های بعدی کسب نشود.

داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین

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

۸۴. طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان "کاهش ارزش داراییها"، واحد تجاری باید آزمون کاهش ارزش دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین را از طریق مقایسه مبلغ بازیافتنی با مبلغ دفتری آن در مقاطع زیر انجام دهد:

الف. به صورت سالانه، و

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

بررسی عمر مفید

۸۵. 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 استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب شود.

۸۶. 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 تجاری برای تعیین کاهش ارزش دارایی، الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها را بکار می‌گیرد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

قابلیت بازیافت مبلغ دفتری - زیان کاهش ارزش

۸۷. واحد تجاری برای تعیین کاهش ارزش دارایی نامشهود، الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها را بکارمی گیرد. در استاندارد یاد شده نحوه تشخیص یک دارایی مشمول کاهش ارزش، تعیین مبلغ بازیافتنی آن، و زمان شناسایی زیان کاهش ارزش یا برگشت زیان کاهش ارزش مربوط تشریح شده است.
۸۸. حذف شده است.

برکناری و واگذاری

۸۹. دارایی نامشهود باید در زمان واگذاری یا هنگامی که هیچ گونه منافع اقتصادی آنی از بکارگیری یا واگذاری آن انتظار نمی رود، از ترازنامه حذف شود.
۹۰. سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی نامشهود که معادل تفاوت عواید خالص حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری دارایی است باید به عنوان درآمد یا هزینه غیر عملیاتی در سود و زیان شناسایی شود.
۹۱. واگذاری دارایی نامشهود، ممکن است به روشهای گوناگون (مانند فروش، اجاره سرمایه ای یا اهدا) صورت گیرد. جهت تعیین تاریخ واگذاری دارایی، واحد تجاری از معیارهای شناسایی درآمد عملیاتی ناشی از فروش کالا طبق استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان درآمد عملیاتی استفاده می کند. برای فروش و اجاره مجدد داراییهای نامشهود، استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان حسابداری اجاره ها بکار گرفته می شود.
۹۲. حذف شده است.

۹۳. در صورتی که واحد تجاری طبق معیارهای شناخت مندرج در بند ۱۲، مخارج جایگزینی بخشی از یک دارایی نامشهود را در مبلغ دفتری آن منظور کند، مبلغ دفتری بخش جایگزین شده حذف می شود. چنانچه واحد تجاری نتواند مبلغ دفتری بخش 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 داخل واحد تجاری استفاده کند.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۹۴. 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.

۹۵. 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 شماره ۳۱ 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

۹۶. واحد تجاری باید موارد مندرج در صفحه بعد را به تفکیک داراییهای نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری 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،

ج. صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، استهلاك انباشته و کاهش ارزش انباشته در ابتدا و انتهای دوره که بر حسب مورد نشان‌دهنده موارد زیر باشد :

- اضافات ،

- داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ 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 است، برکناریها و سایر واگذاریها ،

- زیان کاهش ارزش شناسایی شده در صورت سود و زیان ،

- برگشت زیانهای کاهش ارزش قبلی در صورت سود و زیان ،

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

- افزایش یا کاهش ناشی از تجدید ارزیابی مطابق بند ۶۰ و زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده یا برگشت شده به طور مستقیم در حقوق صاحبان سهام طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان "کاهش ارزش داراییها"،
 - استهلاك دوره ،
 - خالص تفاوتهای ارزی ناشی از تسعیر صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی ،
 - سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره.
- در مورد ردیف "ج"، ارائه ارقام مقایسه‌ای الزامی نیست .
- ۹۷ . هر طبقه از داراییهای نامشهود شامل گروهی از داراییها با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد تجاری است. نمونه این طبقات جداگانه به قرار زیر است:
- الف. حق اختراع،
 - ب . حق تالیف و حق تکثیر،
 - ج . سرقتی محل کسب (حق کسب، پیشه یا تجارت)،
 - د . علامت تجاری و نام تجاری،
 - ه . حق امتیاز و فرانشیز،
 - و . نرم افزار رایانه‌ای،
 - ز . حق استفاده از خدمات عمومی،
 - ح . فرمولها، مدلها و طرحها، و
 - ط . داراییهای نامشهود در جریان ایجاد.
- ۹۷ - مکرر. علاوه بر اطلاعات خواسته شده در بند ۹۶ (ج)، واحد تجاری طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها، اطلاعات دارایی نامشهودی را که کاهش ارزش داشته است افشا می کند.
- ۹۸ . واحد تجاری ماهیت و میزان تغییر در برآورد حسابداری را که اثر با اهمیتی بر دوره جاری داشته یا انتظار می رود اثر با اهمیتی بر دوره‌های بعدی داشته باشد، طبق استاندارد

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی افشا می‌کند. چنین افشایی ممکن است از تغییر در دوره و یا روش استهلاک ناشی شود.

۹۹. واحد تجاری 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 تجاری 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.

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

د. مبلغ تعهدات مربوط به تحصیل داراییهای نامشهود.

داراییهای نامشهود اندازه‌گیری شده براساس روش تجدید ارزیابی

۱۰۰. چنانچه داراییهای نامشهود به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس یابد، واحد تجاری 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،

ب. مبلغ مازاد تجدید ارزیابی داراییها در آغاز و پایان دوره به گونه‌ای که تغییرات طی دوره و هرگونه محدودیت در توزیع مانده آن بین صاحبان سرمایه را نشان دهد،

ج. روشها و مفروضات عمده بکار گرفته شده در برآورد ارزش منصفانه داراییها، و

د. دوره تناوب تجدید ارزیابی.

۱۰۱. 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.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

مخارج تحقیق و توسعه

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

سایر اطلاعات

۱۰۳. اطلاعات زیر باید توسط واحد تجاری افشا شود:

- الف. شرح داراییهای نامشهودی که کاملاً مستهلک شده است ولی هنوز استفاده می‌شود، و
- ب. شرح مختصری از داراییهای نامشهودی که تحت کنترل واحد تجاری است اما به دلیل عدم احراز معیارهای شناخت داراییهای نامشهود شناسایی نشده است.

تاریخ اجرا

۱۰۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۳۸۶ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۱۰۵. با اجرای الزامات این استاندارد، به استثنای عدم پذیرش تجدیدنظر در ارزش باقیمانده داراییهای نامشهود، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸ با عنوان داراییهای نامشهود (ویرایش ۳۱ مارس ۲۰۰۴) نیز رعایت می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

پیوست شماره ۱

کاربرد استاندارد حسابداری در مورد برخی اقلام غیر پولی نامشهود

۱. در این پیوست، نحوه کاربرد استاندارد حسابداری در مورد برخی اقلام غیر پولی نامشهود با توجه به ویژگیهای قانونی و سایر جنبه‌های مرتبط با آنها مطرح می‌شود. این موارد تنها جنبه تشریحی دارد و بنابراین بخشی از استاندارد حسابداری نیست.

حق اختراع

۲. حق اختراع، حقی است که به دارنده آن امکان استفاده، تولید، فروش و کنترل محصول، فرایند یا فعالیت ابداعی خود را می‌دهد و نقض آن توسط دیگران مجاز نیست. حق اختراع در صورتی دارای منافع اقتصادی آتی است که اولاً به نام واحد تجاری ثبت شود و ثانیاً از طریق کاهش هزینه‌های عملیاتی یا امکان تولید و فروش کالاها و خدمات با قیمتی بیشتر، سودآوری واحد تجاری را نسبت به سایر واحدهای رقیب بهبود بخشد. ممکن است پیشرفت فناوری و اختراعات جدید رقبا، باعث نابابی محصولاتی شود که واحد تجاری با استفاده از اختراع خود آنها را تولید کرده و به فروش می‌رساند که در این صورت حق اختراع منافع اقتصادی خود را از دست می‌دهد، اگرچه ممکن است اعتبار قانونی آن منقضی نشده باشد. طبق ماده ۳۳ قانون ثبت علائم و اختراعات مصوب تیرماه ۱۳۱۰ "مدت اعتبار ورقه اختراع به تقاضای مخترع پنج یا ده یا پانزده و یا منتهی بیست سال است". در مدت مزبور حق انحصاری ساخت یا فروش یا اعمال و یا استفاده از اختراع، در صورت تصریح در ورقه اختراع، منحصراً در اختیار مخترع یا قائم مقام قانونی اوست.

۳. در صورت تحصیل امتیاز استفاده از اختراع دیگران براساس قرارداد، بهای تمام شده آن در سرفصل داراییهای نامشهود منعکس می‌شود. مبالغی که به عنوان حق امتیاز در هر دوره

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۶)

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

پرداخت می‌شود براساس نوع استفاده از حق اختراع، به حساب هزینه‌های عملیاتی یا سربار کارخانه منظور می‌شود. در صورت اختراع توسط واحد تجاری، کلیه مخارج مربوط، چنانچه واجد معیارهای شناخت به عنوان دارایی باشد به دارایی نامشهود و در غیر این صورت به هزینه‌های دوره، منظور می‌شود.

حق تألیف

۴. طبق ماده ۱۲ قانون حمایت از مؤلفان، "حق تألیف عبارت است از حق انحصاری نشر، پخش، عرضه و اجرای اثر هنری یا نوشته‌ای که به مدت عمر پدید آورنده و سی سال بعد از فوت او به شخص پدید آورنده و وارث او اعطا می‌شود". اگرچه عمر قانونی حق تألیف مدت زمانی طولانی را دربر می‌گیرد ولی عمر مفید حق تألیف به ارزش اقتصادی آن بستگی دارد. حق تألیف تا زمانی دارای منافع اقتصادی است که بازار برای انتشار اثر مربوط وجود دارد. اگر حق تألیف خریداری شود به بهای تمام شده ثبت می‌شود و در صورتی که در واحد تجاری ایجاد شود باید مخارج قابل شناسایی را که در رابطه با آن تحمل شده است، در صورت اطمینان از توان ایجاد منافع اقتصادی آتی، به حساب دارایی منظور کرد.

سرقفلی محل کسب (حق کسب یا پیشه یا تجارت)

۵. سرقفلی محل کسب، حقی است که واحد تجاری به جهت تقدم در اجاره، موقعیت یا جذب مشتری نسبت به محلی پیدا می‌کند. این حق در میان عموم به‌عنوان سرقفلی شناخته شده است لیکن در حسابداری برای تمایز این حق و سرقفلی مربوط به تحصیل سایر واحدها یا گروه داراییها، استفاده از واژه "سرقفلی محل کسب" مناسبتر است.

۶. سرقفلی محل کسب تنها زمانی به‌عنوان دارایی قابل شناسایی است که از اشخاص دیگر در مقابل پرداخت وجه نقد یا معادل نقد یا سایر مابه‌ازاهای غیر نقد خریداری شده باشد. اگرچه حق مزبور متصل به یک دارایی مشهود است، اما خرید و فروش آن بدون واگذاری

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۶)

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

مالکیت امکان پذیر است و بنابراین انعکاس آن تحت سر فصل داراییهای نامشهود مناسب است. سرقتی محل کسب عمر مفید نامعین دارد و عموماً قابل بازیافت است زیرا اگر مستاجر این حق را به طور قانونی تحصیل کرده باشد، حتی در صورت اجبار مالک، تخلیه در مقابل دریافت سرقتی صورت می گیرد.

علامت تجاری و نام تجاری

۷. طبق ماده ۱ قانون ثبت علائم و اختراعات مصوب تیرماه ۱۳۱۰ "علامت تجاری عبارت است از هر قسم علامتی اعم از نقش، تصویر، رقم، حرف، عبارت، مهر، لفاف و غیر آن که برای امتیاز تشخیص محصول صنعتی یا تجاری یا فلاحتی اختیار می شود". علامت تجاری در صورتی که براساس مقررات قانون ثبت شده باشد، قابل نقل و انتقال است. مدت اعتبار علامت تجاری طبق ماده ۱۴ قانون مذکور ۱۰ سال و بعد از آن نیز قابل تمدید است و در واقع عمر قانونی محدودی ندارد.

۸. ارزش علامت تجاری و نام تجاری به نسبتی که واحد تجاری موفق به بهبود درآمد خود می شود، افزایش می یابد. اگرچه این افزایش تا حدودی ناشی از تبلیغات است ولی رابطه روشنی بین مخارج تبلیغات و افزایش ارزش علائم و نامهای تجاری وجود ندارد، لذا معمولاً بهای تمام شده ای برای این نوع دارایی در نظر گرفته نمی شود مگر هنگامی که نام یا علامت تجاری خریداری شود. اما مبالغی که مستقیماً صرف ایجاد، استیفای حق قانونی یا ثبت علامت تجاری می شود به دارایی منظور می شود.

حق امتیاز و فرانسیز

۹. حق امتیاز و فرانسیز مجوز استفاده از حقوق دیگران است که صاحب حق براساس توافقنامه در قبال دریافت مبلغ مشخصی، امتیاز ساخت و حق فروش تولیدات یا انجام خدمات مشخص، استفاده از نام یا علامت تجاری را به خریدار اعطا می کند. در توافقنامه معمولاً محدودیتها و تعهدات طرفین مشخص می شود. این محدودیتها از جمله ممکن

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۶)

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

است در مورد کیفیت محصولات، نرخها و قیمت تولیدات یا الزام بر خرید کالا از محلی مشخص باشد.

۱۰. برای تحصیل حق امتیاز و فرانسیز، مبالغی به طور یکجا در زمان انعقاد قرارداد، در طول قرارداد و یا ترکیبی از این دو شیوه، پرداخت می‌شود. مبالغی که در ابتدا یکجا پرداخت می‌شود در صورت احراز شرایط شناخت مندرج در استاندارد، به‌عنوان دارایی نامشهود در حسابها منعکس می‌شود.

هزینه‌های تأسیس

۱۱. برای تأسیس یک واحد تجاری فعالیتهای خاصی انجام می‌شود. این فعالیتها مستلزم صرف مخارجی است که در ابتدا توسط مؤسسين پرداخت می‌شود. این مخارج شامل مخارج حقوقی برای تهیه اساسنامه و شرکت نامه، حق مشاوره، حق الزحمه حسابداری، مالیات، مخارج ثبت و سایر مخارج مربوط به تأسیس است. پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی در طول عمر واحد تجاری صورت می‌گیرد، لیکن به خودی خود منافع اقتصادی آتی ندارد. در واقع این مخارج منجر به جریان ورودی وجوه نقد یا کاهش جریان خروجی وجوه نقد نمی‌شود و بنابراین در تعریف داراییها قرار نمی‌گیرد. اگرچه در عمل شرکتها این مخارج را مطابق با قوانین مالیاتی یا دوره‌های اختیاری به حساب هزینه منظور می‌کنند، لیکن براساس الزامات استاندارد، در زمان تحمل به عنوان هزینه دوره منظور می‌شود.

حق استفاده از خدمات عمومی

۱۲. برای استفاده از خدمات عمومی از قبیل برق، آب، تلفن و گاز وجوهی تحت عناوین حق اشتراک، حق انشعاب و غیره در زمان تحصیل به سازمانهای دولتی پرداخت می‌شود. این وجوه غالباً در قبال حق استفاده دائمی از این خدمات پرداخت می‌شود و برخی از آنها مانند امتیاز تلفن، به طور جداگانه قابل نقل و انتقال است. مدت زمان استفاده از این حقوق محدود نیست بنابراین این نوع داراییها برای مدت نامشخصی به دارنده آن انتفاع می‌رساند.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۶)

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

وجوهی که در ارتباط با کسب این حقوق پرداخت می‌شود، ممکن است طبق شرایط عمومی مربوط، ماهیت سپرده داشته باشد. همچنین ممکن است قسمتی از وجوه پرداختی بابت تاسیساتی باشد که توسط سازمان دولتی ذیربط برای واحد تجاری مستقر می‌شود. در کلیه موارد بالا، داراییهای تحصیل شده به عنوان داراییهای نامشهود طبقه‌بندی می‌شود.

سرقفلی

۱۳. اصطلاح فوق مفهوم متفاوتی با سرقفلی محل کسب دارد، اگرچه هر دو به علت وجود یا ایجاد مزیت‌های خاص تجاری حادث می‌شود. به تعبیر دیگر در شرایطی که سرقفلی محل کسب به عواملی همچون موقعیت محلی و جذب مشتری وابسته است، سرقفلی یک واحد تجاری در نتیجه هم افزایی کلیه داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود قابل تشخیص و غیرقابل تشخیص ایجاد می‌شود به نحوی که موجب ایجاد منافع اقتصادی آتی بیشتری برای آن واحد تجاری در مقایسه با سایر واحدهای تجاری مشابه می‌گردد. از آنجا که سرقفلی به طور جداگانه قابل تشخیص نیست، اساساً در تعریف دارایی نامشهود قرار نمی‌گیرد و در استاندارد مربوط به ترکیبهای تجاری مطرح شده است. واژه حسن شهرت نیز بعضاً بجای واژه سرقفلی به کار می‌رود.

امتیاز کاربری و تراکم مازاد

۱۴. مخارج مربوط به تحصیل امتیاز تغییر کاربری و تراکم مازاد املاک دارای منافع اقتصادی آتی است که دوره استفاده آن به عمر مفید ساختمان محدود نمی‌شود و عمر مفید آن نامعین است. اگرچه این گونه حق امتیازها می‌تواند نوعی دارایی نامشهود محسوب شود اما با توجه به بند ۸ استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان داراییهای نامشهود، مرتبط با یک عنصر عینی، یعنی زمین یا ساختمان مربوط است. لذا این مخارج به دلیل نامعین بودن دوره استفاده از آن به بهای تمام شده زمین مربوط منظور می‌گردد. با این حال در مواردی که تفکیک بهای تمام شده زمین و ساختمان اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند، این مخارج به بهای تمام شده ساختمان منظور می‌شود لیکن در مبلغ استهلاک‌پذیر ساختمان لحاظ نمی‌گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۶)

پیوست شماره ۲

مبانی نتیجه گیری

این پیوست بخشی از استاندارد حسابداری شماره ۱۷ نیست.

ترکیب استاندارد حسابداری شماره ۷ با استاندارد داراییهای نامشهود

۱. دلایل ترکیب استاندارد حسابداری شماره ۷ با استاندارد داراییهای نامشهود به شرح زیر است:

الف. دارایی قابل تشخیص ناشی از فعالیتهای تحقیق و توسعه یک دارایی نامشهود است زیرا نتیجه اصلی این گونه فعالیتهای، دستیابی به دانش است. بنابراین با مخارج فعالیتهای تحقیق و توسعه همانند مخارج فعالیتهایی که با هدف ایجاد دیگر داراییهای نامشهود در داخل واحد تجاری صرف می شود، برخورد می گردد.

ب. در برخی موارد تشخیص بین اینکه آیا باید استاندارد حسابداری شماره ۷ بکار گرفته می شد یا استاندارد حسابداری داراییهای نامشهود، مشکل بود.

تعریف دارایی نامشهود

۲. در استاندارد قبلی، دارایی نامشهود به عنوان یک دارایی غیر پولی و فاقد ماهیت عینی تعریف شده بود که:

الف. به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد تجاری نگهداری می شود،

ب. به قصد استفاده طی بیش از یک دوره مالی توسط واحد تجاری تحصیل شده باشد، و

ج. قابل تشخیص باشد.

در استاندارد جدید شرطهای "الف" و "ب" حذف شده است زیرا قصد استفاده از دارایی و دوره استفاده از آن شرط لازم برای طبقه بندی آن به عنوان دارایی نامشهود نیست. بنابراین تمام داراییهایی که ویژگیهای قابلیت تشخیص و فقدان ماهیت عینی را داشته باشند در دامنه این استاندارد قرار می گیرند.

استاندارد حسابداری شماره ۱۷

داراییهای نامشهود

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۶)

پیوست شماره ۲ (۱۵۱مه)

عمر مفید داراییهای نامشهود

۳. عمر مفید دارایی نامشهود تابع جریانهای نقدی ورودی مرتبط با آن دارایی است. دوره استهلاك دارایی نامشهود باید منعکس کننده عمر مفید و در نتیجه جریانهای نقدی ورودی مرتبط با دارایی باشد. در بعضی موارد، دوره زمانی که انتظار می رود دارایی طی آن، جریان نقدی ورودی برای واحد تجاری ایجاد کند، قابل پیش بینی نیست. بنابراین در چنین مواردی عمر مفید دارایی نامشهود و به تبع آن دوره استهلاك نامعین است.

۴. استهلاك، تخصیص سیستماتیک بهای تمام شده (یا مبلغ تجدید ارزیابی شده) یک دارایی پس از کسر ارزش باقیمانده برای انعکاس مصرف منافع اقتصادی دارایی در آینده است. چنانچه دوره مصرف منافع اقتصادی دارایی قابل پیش بینی نباشد مستهلك کردن دارایی طی یک دوره اختیاری، موجب ارائه مطلوب نمی شود. در نتیجه داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین مستهلك نمی شود بلکه به طور مرتب آزمون کاهش ارزش در مورد آن انجام می شود.

۵. در استاندارد قبلی یک فرض قابل رد وجود داشت مبنی بر اینکه حداکثر عمر مفید داراییهای نامشهود ۲۰ سال است. در صورتی که عمر مفید باید منعکس کننده دوره ای باشد که طی آن، دارایی مورد نظر جریان نقدی ایجاد می کند. بنابراین فرض ۲۰ سال با این دیدگاه سازگار نبود و در نتیجه حذف گردید.

بررسی ارزش باقیمانده

۶. طبق استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۳۸، ارزش باقیمانده داراییهای نامشهود به طور ادواری بررسی می شود و در مواردی که ارزش باقیمانده برابر یا بیشتر از مبلغ دفتری دارایی باشد، مستهلك شدن دارایی متوقف می گردد. با توجه به مشکلات برآورد ارزش باقیمانده و امکان تأثیر گذاری قضاوت های شخصی و در نتیجه کاهش قابلیت اتکای مبالغ مربوط به داراییهای نامشهود، کمیته، تجدید نظر در ارزش باقیمانده را مجاز نمی شمارد.