

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸
داراییهای نامشهود

سازمان حسابرسی

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸
داراییهای نامشهود

فهرست مندرجات

از بند	هدف
۱	دامنه کاربرد
۲	تعاریف
۸	داراییهای نامشهود
۹	قابل تشخیص بودن
۱۱	کنترل
۱۳	منافع اقتصادی آتی
۱۷	شناخت و اندازه‌گیری
۱۸	تحصیل جداگانه
۲۵	تحصیل به عنوان بخشی از ترکیب تجاری
۳۳	دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری
۳۵	مخارج بعدی مربوط به پروژه تحقیق و توسعه در جریان تحصیل شده
۴۲	تحصیل از طریق کمکهای بلاعوض دولت
۴۴	معاوضه داراییها
۴۵	سرقفلی ایجاد شده در داخل
۴۸	داراییهای نامشهود ایجاد شده در داخل
۵۱	مرحله تحقیق
۵۴	مرحله توسعه
۵۷	بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل
۶۵	شناخت هزینه
۶۸	عدم شناخت هزینه‌های گذشته به عنوان دارایی
۷۱	اندازه‌گیری پس از شناخت
۷۲	مدل بهای تمام شده
۷۴	مدل تجدید ارزیابی
۷۵	عمر مفید
۸۸	داراییهای نامشهود با عمر مفید محدود
۹۷	دوره استهلاك و روش استهلاك
۹۷	ارزش باقیمانده
۱۰۰	بازنگری دوره استهلاك و روش استهلاك
۱۰۴	داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین
۱۰۷	بازنگری برآورد عمر مفید
۱۰۹	قابلیت بازیافت مبلغ دفتری - زیانهای کاهش ارزش
۱۱۱	کنارگذاری و واگذاری
۱۱۲	افشا
۱۱۸	عمومی
۱۱۸	داراییهای نامشهودی که پس از شناخت، با استفاده از مدل تجدید ارزیابی اندازه‌گیری می‌شوند
۱۲۴	مخارج تحقیق و توسعه
۱۲۶	سایر اطلاعات
۱۲۸	شرایط گذار و تاریخ اجرا
۱۳۰	معاوضه داراییهای مشابه
۱۳۱	بکارگیری پیش از موعد
۱۳۲	کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ (منتشر شده در سال ۱۹۹۸)
۱۳۳	

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

هدف

۱. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری داراییهای نامشهودی است که بطور مشخص در استاندارد دیگری مطرح نشده است. این استاندارد، واحد تجاری را ملزم می‌کند تنها در صورتی دارایی نامشهود را شناسایی کند که معیارهای تعیین‌شده احراز گردد. همچنین، این استاندارد نحوه اندازه‌گیری مبلغ دفتری داراییهای نامشهود را تعیین و موارد افشای معینی را درباره داراییهای نامشهود الزامی می‌کند.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید در حسابداری داراییهای نامشهود بکار گرفته شود، به استثنای:
- الف. داراییهای نامشهودی که در دامنه کاربرد استاندارد دیگری قرار دارند؛
 - ب. داراییهای مالی، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲ ابزارهای مالی؛ ارائه؛
 - پ. شناخت و اندازه‌گیری داراییهای اکتشاف و ارزیابی (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۶ اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی مراجعه شود)؛ و
 - ت. مخارج آماده‌سازی و استخراج مواد معدنی، نفت، گاز طبیعی و منابع مشابهی که احیاشونده نیستند.
۳. چنانچه نحوه حسابداری نوع خاصی از داراییهای نامشهود در استاندارد دیگری تعیین شده باشد، واحد تجاری استاندارد مزبور را به جای این استاندارد بکار می‌گیرد. برای مثال، این استاندارد در موارد زیر کاربرد ندارد:
- الف. داراییهای نامشهودی که در روال عادی فعالیتهای تجاری، به قصد فروش نگهداری می‌شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ موجودیها مراجعه شود).
 - ب. داراییهای مالیات انتقالی (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ مالیات بر درآمد مراجعه شود).
 - پ. اجاره داراییهای نامشهود که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اجاره‌ها به حساب منظور می‌شود.
 - ت. داراییهای ناشی از مزایای کارکنان (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹ مزایای کارکنان مراجعه شود).
 - ث. داراییهای مالی طبق تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲. شناخت و اندازه‌گیری برخی داراییهای مالی، در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ صورتهای مالی جداگانه و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص مطرح شده است.
 - ج. سرقتی تحصیل‌شده در ترکیب تجاری (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری مراجعه شود).
 - ج. مخارج تحصیل انتقالی و داراییهای نامشهود ناشی از حقوق قراردادی بیمه‌گر، طبق قراردادهای بیمه مشمول دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۴ قراردادهای بیمه. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۴ الزامات افشای معینی را برای مخارج تحصیل انتقالی مزبور تعیین می‌کند اما برای داراییهای نامشهود مزبور، الزاماتی را مقرر نمی‌کند. بنابراین، الزامات افشا در این استاندارد، برای داراییهای نامشهود مذکور بکار می‌رود.
 - ح. داراییهای نامشهود غیرجاری طبقه‌بندی‌شده به عنوان نگهداری‌شده برای فروش (یا قرار گرفته در مجموعه واحد طبقه‌بندی‌شده به عنوان نگهداری‌شده برای فروش)، طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ داراییهای غیرجاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده.
 - خ. داراییهای ناشی از قرارداد با مشتریان که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، شناسایی می‌شود.
۴. ممکن است برخی داراییهای نامشهود، بر روی یا درون یک عنصر عینی، مانند لوح فشرده (در مورد نرم‌افزار رایانه‌ای)، مستندات قانونی (در مورد مجوز یا حق اختراع) یا فیلم گنجانده شود. برای تعیین اینکه دارایی که شامل هر دو عنصر مشهود و نامشهود است، باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات یا آن برخورد شود یا به عنوان دارایی نامشهود طبق این استاندارد، واحد تجاری برای ارزیابی اینکه کدام عنصر بااهمیت‌تر است از قضاوت استفاده می‌کند. برای مثال، نرم‌افزار رایانه‌ای برای ماشین‌آلات تحت کنترل رایانه، که بدون آن نرم‌افزار خاص کار نمی‌کند، جزء جدانشدنی سخت‌افزار موردنظر محسوب می‌شود و به عنوان املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات در نظر گرفته می‌شود. همین شیوه برای سیستم‌عامل رایانه بکار می‌رود. در صورتی که نرم‌افزار جزء جدانشدنی سخت‌افزار موردنظر نباشد، با نرم‌افزار رایانه‌ای به عنوان دارایی نامشهود برخورد می‌شود.
۵. این استاندارد، همچنین برای مخارج تبلیغات، آموزش، راه‌اندازی، و فعالیتهای تحقیق و توسعه بکار می‌رود. فعالیتهای تحقیق و توسعه در راستای توسعه دانش انجام می‌شود. بنابراین، اگرچه ممکن است این فعالیتهای موجب ایجاد دارایی با ماهیت عینی شود (مثل نمونه آزمایشی)، اما عنصر عینی دارایی نسبت به عنصر نامشهود آن، یعنی دانش نهفته در آن، در درجه دوم اهمیت است.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

۶. حق نگهداری شده توسط اجاره‌کننده طبق توافقات حق امتیاز برای اقلامی مانند فیلمهای پویانمایی، ویدئوهای ضبط شده، بازیها، دست‌نوشته‌ها، حق اختراعات و حق تکثیر، خارج از دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ است و در دامنه کاربرد این استاندارد قرار می‌گیرد.
۷. هرگاه فعالیتها یا معاملات چنان تخصصی باشند که موجب ایجاد مسائل حسابداری شوند که نیازمند نحوه عمل به شیوه‌ای متفاوت است، ممکن است آن موارد از دامنه کاربرد این استاندارد حذف شود. این مسائل، در حسابداری مخارج اکتشاف، آماده‌سازی و استخراج نفت، گاز و ذخایر معدنی در صنایع استخراجی و در مورد قراردادهای بیمه ایجاد می‌شود. بنابراین، این استاندارد برای مخارج چنین فعالیتها و قراردادهایی بکار نمی‌رود. اما این استاندارد برای سایر داراییهای نامشهود مورد استفاده (مانند نرم‌افزار رایانه‌ای) و سایر مخارج تحمل شده (مانند مخارج راه‌اندازی) در صنایع استخراجی یا توسط بیمه‌گران کاربرد دارد.

تعاریف

۸. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- استهلاک عبارت است از تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی نامشهود به عمر مفید آن.
- دارایی منبعی است که:
- الف. در نتیجه رویدادهای گذشته، به کنترل واحد تجاری درآمده است؛ و
- ب. انتظار می‌رود منافع اقتصادی آتی حاصل از آن به واحد تجاری جریان یابد.
- مبلغ دفتری مبلغی است که دارایی پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته مربوط، در صورت وضعیت مالی به آن مبلغ شناسایی می‌شود.
- بهای تمام شده مبلغ نقد یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهایی است که برای تحصیل دارایی، در زمان تحصیل یا ساخت آن واگذار می‌شود یا در موارد مقتضی، مبلغی است که در زمان شناخت اولیه بر اساس الزامات خاص سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مانند استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲ پرداخت مبتنی بر سهام، به آن دارایی قابل انتساب است.
- مبلغ استهلاک‌پذیر بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده، پس از کسر ارزش باقیمانده آن است
- توسعه بکارگیری دستاوردهای تحقیقاتی یا سایر دانشها برای برنامه یا طرح تولید مواد، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستمها یا خدمات جدید یا اساساً بهبود یافته، قبل از شروع تولید یا استفاده تجاری است.
- ارزش مختص واحد تجاری ارزش فعلی جریانهای نقدی است که واحد تجاری انتظار دارد در نتیجه استفاده مستمر از دارایی و واگذاری آن در پایان عمر مفید، ایجاد شود یا انتظار دارد هنگام تسویه بدهی واقع گردد.
- ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود. (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ اندازه‌گیری ارزش منصفانه مراجعه شود).
- زیان کاهش ارزش مازاد مبلغ دفتری دارایی نسبت به مبلغ بازیافتی آن است.
- دارایی نامشهود دارایی قابل تشخیص غیرپولی فاقد ماهیت عینی است.
- داراییهای پولی عبارت از پول نگهداری شده و داراییهایی است که به مبالغ ثابت یا قابل تعیینی از پول دریافت می‌شود.
- تحقیق پژوهشی مبتکرانه و برنامه‌ریزی شده است که با هدف کسب دانش و شناخت علمی یا فنی جدید انجام می‌شود.
- ارزش باقیمانده دارایی نامشهود، مبلغی برآوردی است که واحد تجاری می‌تواند با این فرض که دارایی در حال حاضر در عمر و وضعیت متصور در پایان عمر مفید خود است، از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی و واگذاری به دست آورد.
- عمر مفید عبارت است از:
- الف. مدت زمانی که انتظار می‌رود دارایی، برای استفاده واحد تجاری در دسترس باشد؛ یا
- ب. تعداد تولید یا سایر واحدهای مشابه که انتظار می‌رود واحد تجاری از دارایی به دست آورد.

داراییهای نامشهود

۹. واحدهای تجاری، اغلب برای تحصیل، توسعه، نگهداری یا بهبود منابع نامشهود مانند دانش علمی یا فنی، طراحی و اجرای فرایندها یا سیستمهای جدید، حق امتیازها، دارایی فکری، دانش بازار و علائم تجاری (شامل نام تجاری و حق انتشار)، منابع را مصرف می‌کنند یا متحمل بدهی می‌شوند. مثالهای رایج از اقلام این سرفصلهای کلی، شامل نرم‌افزار رایانه‌ای، حق اختراع، حق تکثیر، فیلمهای پویانمایی، فهرست مشتریان، حقوق خدمات رهنی، مجوز ماهیگیری، سهمیه‌های واردات، فرانشیز، روابط با مشتری یا عرضه‌کننده، وفاداری مشتری، سهم از بازار و حقوق بازاریابی است.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸

داراییهای نامشهود

۷۹۳

۱۰. برخی اقلام بیان شده در بند ۹، تعریف دارایی نامشهود، یعنی قابل تشخیص بودن، کنترل بر منابع و وجود منافع اقتصادی آتی، را احراز نمی‌کنند. اگر قلمی که در دامنه کاربرد این استاندارد است، تعریف دارایی نامشهود را احراز نکند، مخارج تحصیل آن یا ساخت آن در داخل، به محض وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. اما اگر قلمی در ترکیب تجاری تحصیل شود، بخشی از سرقفلی شناسایی شده در تاریخ تحصیل را تشکیل می‌دهد (به بند ۶۸ مراجعه شود).

قابل تشخیص بودن

۱۱. تعریف دارایی نامشهود مقرر می‌کند که دارایی نامشهود قابل تشخیص باشد تا از سرقفلی متمایز گردد. سرقفلی شناسایی شده در ترکیب تجاری، دارایی است که منافع اقتصادی آتی ناشی از سایر داراییهای تحصیل شده در ترکیب تجاری که به طور مجزا قابل تشخیص نیستند و جداگانه شناسایی نمی‌شوند را نشان می‌دهد. منافع اقتصادی آتی ممکن است از هم‌افزایی بین داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده یا داراییهایی که به طور مجزا معیارهای شناخت در صورتهای مالی را احراز نمی‌کنند، ایجاد شود.

۱۲. دارایی در صورتی قابل تشخیص است که یکی از موارد زیر احراز شود:

الف. دارایی قابل تفکیک باشد، یعنی قابلیت جدا بودن یا جدا شدن از واحد تجاری به منظور فروش، انتقال، اعطای مجوز، اجاره یا معاوضه با دارایی یا بدهی قابل تشخیص را، چه به صورت جداگانه یا همراه با قرارداد، داشته باشد، صرف‌نظر از اینکه واحد تجاری قصد انجام این کار را داشته باشد.

ب. دارایی از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، صرف‌نظر از اینکه حقوق مزبور، قابل انتقال یا قابل تفکیک از واحد تجاری یا سایر حقوق و تعهدات باشد.

کنترل

۱۳. واحد تجاری هنگامی دارایی را کنترل می‌کند که بر کسب جریان منافع اقتصادی آتی ناشی از دارایی پایه و منع دسترسی دیگران به آن منافع تسلط داشته باشد. توان واحد تجاری در کنترل منافع اقتصادی آتی ناشی از دارایی نامشهود، به طور معمول از حق قانونی قابل اعمال در دادگاه قانونی ناشی می‌شود. در نبود حقوق قانونی، اثبات کنترل مشکل است. با وجود این، قابلیت اعمال قانونی حق، شرط لازم برای کنترل نیست، زیرا ممکن است واحد تجاری بتواند منافع اقتصادی آتی را با برخی روشهای دیگر کنترل کند.

۱۴. دانش بازار و دانش فنی می‌تواند منافع اقتصادی آتی ایجاد کند. واحد تجاری در صورتی این منافع را کنترل می‌کند که برای مثال، این دانش به وسیله حقوق قانونی مانند حق تکثیر، کنترل موافقت‌نامه تجاری (اگر مجاز باشد) یا به موجب وظیفه قانونی کارکنان در رازداری، محافظت شود.

۱۵. ممکن است واحد تجاری گروهی از کارکنان ماهر در اختیار داشته باشد و بتواند مهارتهای رشد یافته ناشی از آموزش کارکنان را که منجر به منافع اقتصادی آتی می‌شود تشخیص دهد. همچنین ممکن است واحد تجاری انتظار داشته باشد که این کارکنان همچنان مهارتهای خود را در اختیار واحد تجاری قرار دهند. اما به طور معمول واحد تجاری بر منافع اقتصادی آتی مورد انتظار ناشی از گروه کارکنان ماهر و آموزش آنها کنترل ضعیف دارد و تعریف دارایی نامشهود محرز نمی‌شود. به دلیل مشابه، مدیریت یا استعداد فنی خاص، احتمالاً تعریف دارایی نامشهود را احراز نمی‌کند، مگر اینکه استفاده از آن و کسب منافع اقتصادی آتی مورد انتظار، به موجب حقوق قانونی محافظت شود و همچنین، سایر اجزای تعریف را احراز نماید.

۱۶. ممکن است واحد تجاری مجموعه‌ای از مشتریان یا سهم از بازار را در اختیار داشته باشد و به دلیل تلاش برای برقراری ارتباط با مشتریان و ایجاد وفاداری در آنها، انتظار داشته باشد مشتریان همچنان با واحد تجاری داد و ستد کنند. اما در نبود حقوق قانونی یا شیوه‌های دیگر کنترل برای محافظت از ارتباط با مشتریان یا وفاداری آنها به واحد تجاری، به طور معمول واحد تجاری بر منافع اقتصادی مورد انتظار ناشی از ارتباط با مشتریان و وفاداری آنها (مانند مجموعه مشتریان، سهم از بازار، روابط با مشتریان و وفاداری مشتری) کنترل کافی ندارد و در نتیجه، تعریف داراییهای نامشهود احراز نمی‌شود. در نبود حقوق قانونی برای محافظت از ارتباط با مشتریان، معاملات مبادله‌ای در روابط غیرقراردادی یکسان یا مشابه با مشتریان (به جز مواردی که بخشی از ترکیب تجاری است) شواهدی فراهم می‌کند که نشان می‌دهد واحد تجاری با این شرایط هم‌توانایی کنترل منافع اقتصادی آتی مورد انتظار ناشی از روابط با مشتریان را دارد. همچنین، از آنجا که این معاملات مبادله‌ای شواهدی از تفکیک‌پذیری روابط با مشتریان را نیز فراهم می‌کند، این روابط تعریف دارایی نامشهود را احراز می‌کند.

منافع اقتصادی آتی

۱۷. جریان منافع اقتصادی آتی ناشی از دارایی نامشهود، ممکن است شامل درآمدهای عملیاتی حاصل از فروش محصولات یا خدمات، صرفه‌جویی در مخارج یا سایر منافع ناشی از استفاده دارایی توسط واحد تجاری باشد. برای مثال، استفاده از دارایی فکری در فرایند تولید، ممکن است به جای افزایش درآمدهای عملیاتی آتی، مخارج آتی تولید را کاهش دهد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

۷۹۴

شناخت و اندازه‌گیری

۱۸. شناخت یک قلم به عنوان دارایی نامشهود، مستلزم این است که واحد تجاری نشان دهد آن قلم، موارد زیر را احراز می‌کند:
- الف. تعریف دارایی نامشهود (به بندهای ۸ تا ۱۷ مراجعه شود)؛ و
- ب. معیارهای شناخت (به بندهای ۲۱ تا ۲۳ مراجعه شود).
- این الزام، در مورد مخارج تحمل شده اولیه برای تحصیل دارایی نامشهود یا ایجاد آن در داخل و مخارج تحمل شده بعدی برای افزایش، جایگزینی بخشی از آن یا تعمیر آن، کاربرد دارد.
۱۹. بندهای ۲۵ تا ۳۲، به کاربرد معیارهای شناخت برای داراییهای نامشهودی که جداگانه تحصیل می‌شوند، اختصاص دارد و بندهای ۳۳ تا ۴۳، به کاربرد آنها برای داراییهای نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری، می‌پردازد. بند ۴۴ به اندازه‌گیری اولیه داراییهای نامشهود تحصیل شده از طریق کمکهای بلاعوض دولت، بندهای ۴۵ تا ۴۷ به معاوضه داراییهای نامشهود و بندهای ۴۸ تا ۵۰ به نحوه برخورد با سرقتی ایجاد شده در داخل مربوط است. بندهای ۵۱ تا ۶۷ به شناخت اولیه و اندازه‌گیری داراییهای نامشهود ایجاد شده در داخل می‌پردازد.
۲۰. ماهیت داراییهای نامشهود به گونه‌ای است که در بسیاری موارد، چیزی به این نوع دارایی اضافه نمی‌شود یا بخشی از آن جایگزین نمی‌گردد. بر این اساس، بیشتر مخارج بعدی، به جای آنکه تعریف دارایی نامشهود و معیارهای شناخت در این استاندارد را احراز نماید، احتمالاً منافع اقتصادی آتی نهفته در دارایی نامشهود فعلی را حفظ می‌کند. افزون بر این، در اغلب موارد، دشوار است که مخارج بعدی دارایی نامشهود، به جای انتساب به کل فعالیتهای تجاری، بطور مستقیم به دارایی نامشهود معینی منتسب شود. بنابراین، مخارج بعدی (مخارج واقع شده پس از شناخت اولیه دارایی نامشهود تحصیل شده یا پس از تکمیل دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل)، به ندرت در مبلغ دفتری دارایی شناسایی می‌شود. طبق بند ۶۳، مخارج بعدی انجام شده برای نامهای تجاری، امتیاز روزنامه‌ها، حق انتشار، فهرست مشتریان و اقلام دارای ماهیت مشابه (صرف نظر از اینکه تحصیل شوند یا در داخل ایجاد شوند)، همواره به محض وقوع، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شوند، زیرا این مخارج، از مخارج توسعه فعالیتهای تجاری به عنوان یک مجموعه واحد، قابل تمایز نیست.
۲۱. **دارایی نامشهود، تنها زمانی باید شناسایی شود که:**
- الف. جریان منافع اقتصادی آتی مورد انتظار قابل انتساب به دارایی، به واحد تجاری محتمل باشد؛ و
- ب. بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد.
۲۲. واحد تجاری باید محتمل بودن منافع اقتصادی آتی مورد انتظار را با استفاده از مفروضات معقول و دارای پشتوانه که معرف بهترین برآورد مدیریت از مجموعه شرایط اقتصادی موجود در طول عمر مفید دارایی است، ارزیابی کند.
۲۳. واحد تجاری، برای ارزیابی میزان اطمینان از جریان منافع اقتصادی آتی که بر مبنای شواهد موجود در زمان شناخت اولیه، به استفاده از دارایی قابل انتساب است، از قضاوت استفاده می‌کند و اهمیت بیشتری برای شواهد برون‌سازمانی قائل می‌شود.
۲۴. **دارایی نامشهود، باید در ابتدا به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود.**
- تحصیل جداگانه**
۲۵. بطور معمول، قیمتی که واحد تجاری برای تحصیل جداگانه دارایی نامشهود پرداخت می‌کند، انتظارات درباره احتمال ورود منافع اقتصادی آتی مورد انتظار نهفته در دارایی به واحد تجاری را منعکس خواهد کرد. به عبارت دیگر، واحد تجاری، حتی اگر درباره زمانبندی یا مبلغ این جریان ورودی، نامطمئن داشته باشد، انتظار ورود جریان منافع اقتصادی را دارد. بنابراین، برای داراییهای نامشهودی که جداگانه تحصیل می‌شود، همواره فرض می‌شود معیار شناخت مربوط به محتمل بودن مندرج در بند ۲۱(الف)، احراز می‌گردد.
۲۶. افزون بر این، بهای تمام شده دارایی نامشهودی که جداگانه تحصیل می‌شود، به طور معمول به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری است. این موضوع به ویژه زمانی صدق می‌کند که مابه‌ازای خرید به صورت نقد یا سایر داراییهای پولی باشد.
۲۷. بهای تمام شده دارایی نامشهودی که جداگانه تحصیل می‌شود، شامل موارد زیر است:
- الف. قیمت خرید آن، شامل عوارض واردات و مالیات غیرقابل برگشت خرید، پس از کسر تخفیفات تجاری و سایر تخفیفات؛ و
- ب. هرگونه مخارج مستقیماً قابل انتساب آماده‌سازی دارایی برای استفاده مورد نظر از آن.
۲۸. مثالهایی از مخارجی که به طور مستقیم قابل انتساب است، شامل موارد زیر می‌باشد:
- الف. مخارج مزایای کارکنان (طبق تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹) که به طور مستقیم به رساندن دارایی به شرایط بهره‌برداری مربوط می‌شود؛
- ب. حق الزحمه‌های حرفه‌ای که به طور مستقیم، به رساندن دارایی به شرایط بهره‌برداری مربوط می‌شود؛
- پ. مخارج آزمایش مناسب بودن کارکرد دارایی.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

۳۹. مثالهایی از مخارجی که در بهای تمام شده دارایی نامشهود منظور نمی‌شود، شامل موارد زیر است:
- الف. مخارج معرفی محصول یا خدمت جدید (شامل مخارج تبلیغات و فعالیتهای ترویجی)؛
 - ب. مخارج انجام فعالیتهای تجاری در محل جدید یا با گروه جدید مشتریان (شامل مخارج آموزش کارکنان)؛ و
 - پ. مخارج اداری و سایر مخارج سربار عمومی.
۳۰. هرگاه دارایی در شرایط آماده بهره‌برداری به شیوه مورد نظر مدیریت قرار گیرد، شناخت مخارج در مبلغ دفتری دارایی نامشهود، متوقف می‌شود. بنابراین، مخارج تحمل شده برای استفاده یا جایجایی مجدد دارایی نامشهود، در مبلغ دفتری آن دارایی منظور نمی‌شود. برای مثال، مخارج زیر در مبلغ دفتری دارایی نامشهود منظور نمی‌شود:
- الف. مخارج تحمل شده هنگامی که دارایی، آماده بهره‌برداری به شیوه مورد نظر مدیریت است، اما هنوز استفاده از آن شروع نشده است؛ و
 - ب. زیانهای عملیاتی اولیه، مانند زیانهای تحمل شده هنگامی که تقاضا برای محصول آن دارایی، رو به افزایش است.
۳۱. برخی عملیات در ارتباط با توسعه دارایی نامشهود انجام می‌شود که برای رساندن آن دارایی به شرایط آماده بهره‌برداری به شیوه مورد نظر مدیریت، ضرورت ندارد. ممکن است این عملیات فرعی، در جریان فعالیتهای توسعه دارایی یا قبل از آن انجام شود. به دلیل اینکه عملیات فرعی برای رساندن دارایی به شرایط لازم برای استفاده به شیوه مورد نظر مدیریت ضروری نیست، درآمدها و هزینه‌های مربوط به عملیات فرعی، بلافاصله در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود و در سرفصلهای مربوط به خود در درآمد و هزینه منظور می‌گردد.
۳۲. چنانچه پرداخت بابت دارایی نامشهود، به پس از دوره‌های عادی اعتبار موکول شود، بهای تمام شده آن، معادل قیمت نقدی است. تفاوت بین این مبلغ و کل پرداختها، در دوره اعتبار به عنوان هزینه بهره شناسایی می‌شود، مگر اینکه بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۳ مخارج تأمین مالی، به حساب دارایی منظور شود.

تحصیل به عنوان بخشی از ترکیب تجاری

۳۳. طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری، در صورتی که دارایی نامشهود در ترکیب تجاری تحصیل شود، بهای تمام شده دارایی نامشهود مذکور، معادل ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل است. ارزش منصفانه دارایی نامشهود، انتظارات فعالان بازار را در تاریخ تحصیل درباره محتمل بودن جریان منافع اقتصادی آتی مورد انتظار نهفته در دارایی به واحد تجاری، منعکس خواهد کرد. به عبارت دیگر، واحد تجاری انتظار دارد منافع اقتصادی به واحد تجاری جریان یابد، حتی اگر درباره زمانبندی یا مبلغ جریان ورودی، عدم اطمینان وجود داشته باشد. بنابراین، همواره فرض می‌شود معیار شناخت مربوط به محتمل بودن مندرج در بند ۲۱(الف)، برای داراییهای نامشهود تحصیل شده در ترکیبهای تجاری، احراز می‌شود. در صورتی که دارایی تحصیل شده در ترکیب تجاری قابل تفکیک باشد یا از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، اطلاعات کافی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی به گونه‌ای قابل اتکا وجود دارد. بنابراین، همواره فرض می‌شود معیار اندازه‌گیری قابل اتکا در بند ۲۱(ب) برای داراییهای نامشهود تحصیل شده در ترکیبهای تجاری، احراز می‌شود.
۳۴. طبق این استاندارد و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ (تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۸)، واحد تحصیل‌کننده، در تاریخ تحصیل، دارایی نامشهود واحد تحصیل شده را جدا از سرقفلی شناسایی می‌کند، صرف نظر از اینکه پیش از ترکیب تجاری، واحد تحصیل شده دارایی را شناسایی کرده باشد یا خیر. این مطلب به این معنا است که واحد تحصیل‌کننده، پروژه تحقیق و توسعه در جریان واحد تحصیل شده را در صورتی که عنوان دارایی جدا از سرقفلی شناسایی می‌کند که آن پروژه، تعریف دارایی نامشهود را احراز کند. زمانی پروژه تحقیق و توسعه در جریان واحد تحصیل شده، تعریف دارایی نامشهود را احراز می‌کند که:
- الف. تعریف دارایی را احراز کند؛ و
 - ب. قابل تشخیص باشد، یعنی قابل تفکیک باشد یا از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود.

دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری

۳۵. در صورتی که دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری، قابل تفکیک باشد یا از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی به گونه‌ای قابل اتکا، اطلاعات کافی وجود دارد. هرگاه، برای تخمینهای مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی نامشهود، دامنه‌ای از نتایج ممکن با احتمالات وقوع متفاوت وجود داشته باشد، در اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی ابهام وجود دارد.
۳۶. دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری، تنها در صورتی می‌تواند قابل تفکیک باشد که با یک قرارداد، دارایی یا بدهی قابل تشخیص، همراه باشد. در این موارد، واحد تحصیل‌کننده، دارایی نامشهود را جدا از سرقفلی، اما همراه با قلم مربوط شناسایی می‌کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

۷۹۶

۳۷. ممکن است واحد تحصیل‌کننده، گروهی از داراییهای نامشهود مکمل را به عنوان یک دارایی منفرد شناسایی کند، مشروط بر اینکه عمر مفید همه داراییها یکسان باشد. برای مثال، اصطلاحات "نشان تجاری" و "نام تجاری"، اغلب به عنوان مترادفهایی برای علائم تجاری و سایر علائم بکار می‌روند. اما نشان تجاری و نام تجاری، اصطلاحات بازاریابی رایجی است که بطور معمول برای اشاره به گروهی از داراییهای مکمل مانند علامت تجاری (یا علامت خدمات) و نام تجاری، فرمولها، دستورالعملها و مهارتهای فنی مربوط به آن، استفاده می‌شود.

۳۸. ۳۸ تا ۴۱. [حذف شد]

مخارج بعدی مربوط به پروژه تحقیق و توسعه در جریان تحصیل شده

۴۲. مخارج تحقیق یا توسعه در صورتی باید طبق بندهای ۵۴ تا ۶۲ به حساب منظور شود که:

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

ب. پس از تحصیل آن پروژه، واقع شده باشد.

۴۳. بکارگیری الزامات بندهای ۵۴ تا ۶۲ به این معنا است که مخارج بعدی مربوط به پروژه تحقیق یا توسعه در جریانی که بطور جداگانه یا در ترکیب تجاری، تحصیل و به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است:

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

ب. در صورتی که مخارج توسعه‌ای باشد که معیارهای شناخت به عنوان دارایی نامشهود، مندرج در بند ۵۷، را احراز نکند، هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود؛ و

پ. در صورتی که مخارج توسعه‌ای باشد که معیارهای شناخت به عنوان دارایی نامشهود، مندرج در بند ۵۷، را احراز کند، به مبلغ دفتری پروژه تحقیق یا توسعه در جریان تحصیل شده، افزوده می‌شود.

تحصیل از طریق کمکهای بلاعوض دولت

۴۴. ممکن است در برخی موارد، دارایی نامشهود از طریق کمکهای بلاعوض دولت، بطور رایگان یا در قبال مابه‌ازای جزئی، تحصیل شود. این موضوع ممکن است هنگام انتقال یا تخصیص داراییهای نامشهود توسط دولت به واحد تجاری، مانند حق فرود در فرودگاه، مجوزهای فعالیت ایستگاههای رادیویی یا تلویزیونی، مجوز یا سهمیه‌های واردات یا حقوق دسترسی به دیگر منابع محدود، واقع شود. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۰ حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و افشای کمکهای دولت، واحد تجاری می‌تواند هم دارایی نامشهود و هم کمک بلاعوض را در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی کند. اگر واحد تجاری دارایی را در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی نکند، آن دارایی را در ابتدا به مبلغ اسمی (نحوه عمل دیگری که توسط استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۰ مجاز شده است) به اضافه هرگونه مخارجی که به طور مستقیم به آماده‌سازی دارایی برای استفاده مورد نظر قابل انتساب است، شناسایی می‌کند.

معاوضه داراییها

۴۵. ممکن است یک یا چند دارایی نامشهود، در معاوضه با یک یا چند دارایی غیرپولی یا ترکیبی از داراییهای پولی و غیرپولی تحصیل شود. بحث زیر اشاره‌ای ساده به معاوضه یک دارایی غیرپولی با دارایی غیرپولی دیگر دارد، اما در عین حال برای تمام معاوضه‌های اشاره شده در جمله قبل، کاربرد دارد. بهای تمام شده چنین دارایی نامشهودی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود، مگر اینکه (الف) معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا (ب) ارزش منصفانه دارایی دریافت شده و دارایی واگذار شده، هیچ کدام به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نباشد. حتی در صورتی که واحد تجاری نتواند دارایی واگذار شده را بلافاصله قطع شناخت کند، دارایی تحصیل شده به این روش اندازه‌گیری می‌شود. اگر دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نشود، بهای تمام شده آن به مبلغ دفتری دارایی واگذار شده اندازه‌گیری می‌شود.

۴۶. واحد تجاری با در نظر گرفتن میزان تغییر مورد انتظار در جریانهای نقدی آتی خود در نتیجه معامله، محتوای تجاری معاوضه را تعیین می‌کند. معاوضه در صورتی محتوای تجاری دارد که:

الف. وضعیت (یعنی ریسک، زمانبندی و مبلغ) جریانهای نقدی دارایی دریافت شده و وضعیت جریانهای نقدی دارایی انتقال یافته، متفاوت باشد؛ یا

ب. ارزش مختص واحد تجاری آن قسمت از عملیات واحد تجاری که تحت تأثیر معامله قرار می‌گیرد، در نتیجه معاوضه تغییر کند؛ و

پ. تفاوت موجود در (الف) یا (ب)، نسبت به ارزش منصفانه داراییهای معاوضه شده، بااهمیت باشد.

به منظور تعیین اینکه معاوضه محتوای تجاری دارد یا خیر، ارزش مختص واحد تجاری آن قسمت از عملیات واحد تجاری که تحت تأثیر معامله قرار می‌گیرد، باید جریانهای نقدی پس از مالیات را منعکس کند. ممکن است نتیجه این تحلیلها بدون نیاز به انجام محاسبات تفصیلی، واضح باشد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸

داراییهای نامشهود

بند ۲۱(ب) تصریح می‌کند که یکی از شرایط شناخت دارایی نامشهود این است که بهای تمام شده آن دارایی به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد. ارزش منصفانه دارایی نامشهود در صورتی به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری است که (الف) تغییرپذیری در دامنه مبالغ معقول ارزش منصفانه، برای آن دارایی قابل ملاحظه نباشد یا (ب) در صورت اندازه‌گیری ارزش منصفانه، احتمالات برآوردهای مختلف در آن دامنه، به گونه‌ای معقول قابل برآورد و قابل استفاده باشد. در صورتی که واحد تجاری بتواند ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده یا دارایی واگذار شده را به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کند، آنگاه برای اندازه‌گیری بهای تمام شده دارایی تحصیل شده، از ارزش منصفانه دارایی واگذار شده استفاده می‌شود، مگر اینکه ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده بسیار بدیهی‌تر باشد.

سرقفلی ایجاد شده در داخل

سرقفلی ایجاد شده در داخل، نباید به عنوان دارایی شناسایی شود. ۴۸

در برخی موارد، برای ایجاد منافع اقتصادی آتی، مخارجی تحمل می‌شود، ولی منجر به ایجاد دارایی نامشهودی که معیارهای شناخت این استاندارد را احراز کند، نمی‌شود. این مخارج، اغلب به عنوان مخارج مرتبط با سرقفلی ایجاد شده در داخل، بیان می‌گردد. سرقفلی ایجاد شده در داخل به عنوان دارایی شناسایی نمی‌شود، زیرا منبع قابل تشخیص تحت کنترل واحد تجاری نیست (یعنی قابل تفکیک نیست و از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی نمی‌شود) که به گونه‌ای قابل اتکا، به بهای تمام شده قابل اندازه‌گیری باشد. ۴۹

تفاوت بین ارزش منصفانه واحد تجاری و مبلغ دفتری خالص داراییهای قابل تشخیص آن در هر زمان، ممکن است شامل دامنه وسیعی از عواملی باشد که بر ارزش منصفانه واحد تجاری اثر می‌گذارد. اما این تفاوتها بیانگر بهای تمام شده داراییهای نامشهود تحت کنترل واحد تجاری نمی‌باشد. ۵۰

داراییهای نامشهود ایجاد شده در داخل

برخی مواقع، ارزیابی اینکه دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل، واجد شرایط شناخت است یا خیر، به دلیل مشکلات در موارد زیر دشوار است: ۵۱

الف. تشخیص وجود و زمانی که دارایی قابل تشخیص، منافع اقتصادی آتی مورد انتظار را ایجاد خواهد کرد؛ و

ب. تعیین بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای قابل اتکا. در برخی موارد، مخارج ایجاد دارایی نامشهود در داخل، از مخارج نگهداری یا ارتقای سرقفلی ایجاد شده در داخل یا مخارج اجرای عملیات روزمره، قابل تمایز نیست. بنابراین، افزون بر رعایت الزامات عمومی شناخت و اندازه‌گیری اولیه دارایی نامشهود، واحد تجاری الزامات و رهنمودهای مندرج در بندهای ۵۲ تا ۶۷ را برای تمام داراییهای نامشهود ایجاد شده در داخل بکار می‌گیرد.

به منظور ارزیابی اینکه دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل، واجد معیارهای شناخت است یا خیر، واحد تجاری ایجاد دارایی را به دو گروه طبقه‌بندی می‌کند: ۵۲

الف. مرحله تحقیق؛ و

ب. مرحله توسعه.

با وجود اینکه اصطلاحات "تحقیق" و "توسعه" تعریف شده است، اما اصطلاحات "مرحله تحقیق" و "مرحله توسعه"، برای مقاصد این استاندارد مفهوم گسترده‌تری دارند.

در صورتی که واحد تجاری نتواند مرحله تحقیق پروژه ایجاد دارایی نامشهود در داخل را از مرحله توسعه آن تفکیک کند، واحد تجاری با مخارج پروژه به نحوی برخورد می‌کند گویی تنها در مرحله تحقیق واقع شده است. ۵۳

مرحله تحقیق

هیچ یک از داراییهای نامشهود ناشی از تحقیق (یا ناشی از مرحله تحقیق پروژه داخلی) نباید شناسایی شود. مخارج تحقیق (یا مخارج مرحله تحقیق در پروژه داخلی) باید در هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود. ۵۴

در مرحله تحقیق پروژه داخلی، واحد تجاری نمی‌تواند اثبات کند دارایی نامشهودی وجود دارد که منافع اقتصادی آتی محتمل ایجاد خواهد کرد. بنابراین، این مخارج هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. ۵۵

مثالهایی از فعالیتهای تحقیق به شرح زیر است: ۵۶

الف. فعالیتهایی با هدف کسب دانش جدید؛

ب. جستجو، ارزیابی و انتخاب نهایی موارد کاربرد دستاوردهای تحقیقاتی یا سایر دانشها؛

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

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

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

مرحله توسعه

۵۷. دارایی نامشهود ناشی از توسعه (یا ناشی از مرحله توسعه پروژه داخلی)، تنها در صورتی باید شناسایی شود که واحد تجاری بتواند تمام موارد زیر را اثبات کند:
- الف. امکان سنجی فنی تکمیل دارایی نامشهود، به گونه‌ای که بکارگیری یا فروش آن مقدور باشد.
 - ب. قصد واحد تجاری برای تکمیل دارایی نامشهود و بکارگیری یا فروش آن.
 - پ. توانایی واحد تجاری برای بکارگیری یا فروش دارایی نامشهود.
 - ت. چگونگی ایجاد منافع اقتصادی آتی محتمل توسط دارایی نامشهود. شامل اینکه واحد تجاری بتواند وجود بازار برای محصول دارایی نامشهود یا خود دارایی نامشهود یا در صورت استفاده داخلی از آن، سودمندی دارایی نامشهود را اثبات کند.
 - ث. دسترسی به منابع کافی فنی، مالی و سایر منابع برای تکمیل توسعه و بکارگیری یا فروش دارایی نامشهود.
 - ج. توانایی واحد تجاری برای اندازه‌گیری مخارج قابل انتساب به دارایی نامشهود در مرحله توسعه آن به گونه‌ای قابل اتکا.
۵۸. در برخی موارد، در مرحله توسعه پروژه داخلی، واحد تجاری می‌تواند دارایی نامشهود را تشخیص دهد و اثبات نماید که دارایی مزبور، منافع اقتصادی آتی محتمل ایجاد خواهد کرد. علت این است که مرحله توسعه پروژه، نسبت به مرحله تحقیق پیشرفت بیشتری دارد.
۵۹. مثالهایی از فعالیتهای توسعه به شرح زیر است:
- الف. طراحی، ساخت و آزمایش نمونه‌ها و مدل‌های پیش از تولید یا پیش از بهره‌برداری؛
 - ب. طراحی ابزارها، الگوها، قالبها و پرچها براساس فناوری جدید؛
 - پ. طراحی، ساخت و بهره‌برداری از واحد آزمایش صنعتی که از نظر اقتصادی، تولید تجاری آن توجیه‌پذیر نیست؛ و
 - ت. طراحی، ساخت و آزمایش جایگزین انتخابی برای مواد، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستمها یا خدمات جدید یا بهبود یافته.
۶۰. برای اثبات اینکه چگونه دارایی نامشهود، منافع اقتصادی آتی محتمل ایجاد خواهد کرد، واحد تجاری منافع اقتصادی آتی قابل دریافت از دارایی را با استفاده از اصول مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش (ارزش داراییها)، ارزیابی می‌کند. اگر دارایی تنها در ترکیب با سایر داراییها منافع اقتصادی ایجاد کند، واحد تجاری مفهوم واحدهای مولد نقد، مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶، را بکار می‌گیرد.
۶۱. دسترسی به منابع برای تکمیل، بکارگیری و کسب منافع از دارایی نامشهود، برای مثال از طریق یک طرح تجاری که نشان‌دهنده نیاز به منابع فنی، مالی و سایر منابع و توانایی واحد تجاری برای تأمین آن منابع است، قابل اثبات می‌باشد. در برخی موارد، واحد تجاری دسترسی به تأمین مالی برون‌سازمانی را با اخذ موافقت وام‌دهنده برای تأمین مالی طرح، اثبات می‌کند.
۶۲. سیستمهای هزینه‌یابی واحد تجاری، اغلب می‌توانند مخارج ایجاد دارایی نامشهود در داخل، مانند حقوق و سایر مخارج واقع شده برای حفظ حق تکثیر یا حق امتیازها یا ایجاد نرم‌افزارهای رایانه‌ای را به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کند.
۶۳. نشانه‌های تجاری، امتیاز روزنامه‌ها، حق انتشار، فهرست مشتریان و اقلام با ماهیت مشابه ایجاد شده در داخل، نباید به عنوان داراییهای نامشهود شناسایی شوند.
۶۴. مخارج مربوط به نشانه‌های تجاری، امتیاز روزنامه‌ها، حق انتشار، فهرست مشتریان و اقلام با ماهیت مشابه ایجاد شده در داخل، از مخارج توسعه فعالیت تجاری به عنوان یک مجموعه واحد، قابل تفکیک نیست. بنابراین، چنین اقلامی به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی‌شوند.
- بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل**
۶۵. بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل، برای مقاصد بند ۲۴، برابر است با مجموع مخارج واقع شده از تاریخی که دارایی نامشهود برای نخستین بار معیارهای شناخت مندرج در بندهای ۲۱، ۲۲ و ۵۷ را احراز می‌کند. بند ۷۱، برگشت مخارجی که پیش از این به عنوان هزینه شناسایی شده است را ممنوع می‌کند.
۶۶. بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل، شامل تمام مخارج مستقیماً قابل انتساب ضروری برای ایجاد، تولید و آماده‌سازی دارایی برای استفاده مورد نظر مدیریت است. مثالهایی از مخارجی که به طور مستقیم قابل انتساب است، به شرح زیر می‌باشد:
- الف. بهای مواد و خدمات استفاده شده یا مصرف شده در ایجاد دارایی نامشهود؛
 - ب. مخارج مزایای کارکنان (طبق تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹) که ناشی از ایجاد دارایی نامشهود است؛
 - پ. حق‌الزحمه ثبت حق قانونی؛ و
 - ت. استهلاک حق اختراعات و حق امتیازهایی که برای ایجاد دارایی نامشهود استفاده می‌شود.
- استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۳، معیارهای شناخت بهره به عنوان جزیی از بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل را تعیین می‌کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

۶۷. موارد زیر، جزء بهای تمام شده دارایی ایجاد شده در داخل نمی‌باشد:
- الف. مخارج فروش، اداری و سایر مخارج سربار عمومی، مگر اینکه این مخارج به طور مستقیم به آماده سازی دارایی برای بهره‌برداری، قابل انتساب باشد.
- ب. ناکارآمدیهای تشخیص داده شده و زیانهای عملیاتی اولیه‌ای که پیش از رسیدن دارایی به سطح عملکرد برنامه‌ریزی شده، واقع می‌شود؛ و
- پ. مخارج آموزش کارکنان برای بکارگیری دارایی.

مثال مربوط به بند ۶۵
یک واحد تجاری، در حال ایجاد فرایند جدید تولید است. در سال ۲۰x۵، مخارج واقع شده، ۱۰۰۰ واحد پول بود که ۹۰۰ واحد پول، قبل از اول دسامبر سال ۲۰x۵ و ۱۰۰ واحد پول، بین اول دسامبر سال ۲۰x۵ و ۳۱ دسامبر سال ۲۰x۵ واقع شده است. واحد تجاری می‌تواند اثبات کند که فرایند تولید در اول دسامبر سال ۲۰x۵، معیارهای شناخت به عنوان دارایی نامشهود را احراز کرده است. مبلغ بازیافتنی دانش خاص نهفته در این فرایند (شامل جریانهای نقدی خروجی آتی برای تکمیل فرایند قبل از اینکه برای بهره‌برداری در دسترس قرار بگیرد)، ۵۰۰ واحد پولی برآورد شده است. در پایان سال ۲۰x۵، فرایند تولید با بهای تمام شده ۱۰۰ واحد پول، به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است (مخارج واقع شده از تاریخی که معیارهای شناخت احراز شده است، یعنی از اول دسامبر سال ۲۰x۵). ۹۰۰ واحد پول از مخارج واقع شده قبل از اول دسامبر سال ۲۰x۵، به عنوان هزینه شناسایی شده است، زیرا تا اول دسامبر سال ۲۰x۵، معیارهای شناخت احراز نشده بود. این مخارج، بخشی از بهای تمام شده فرایند تولید شناسایی شده در صورت وضعیت مالی را تشکیل نمی‌دهد. در سال ۲۰x۶، مخارج واقع شده ۲۰۰۰ واحد پول است. در پایان سال ۲۰x۶، مبلغ بازیافتنی دانش خاص نهفته در این فرایند (شامل جریانهای نقدی خروجی آتی برای تکمیل فرایند قبل از اینکه برای بهره‌برداری در دسترس قرار بگیرد)، ۱۹۰۰ واحد پول برآورد شده است. در پایان سال ۲۰x۶، بهای تمام شده فرایند تولید ۲۱۰۰ واحد پول است (۱۰۰ واحد پول، مخارج شناسایی شده در پایان سال ۲۰x۵ به اضافه ۲۰۰۰ واحد پول برای مخارج شناسایی شده در سال ۲۰x۶). واحد تجاری برای تعدیل مبلغ دفتری پیش از زیان کاهش ارزش این فرایند (۲۱۰۰ واحد پول) به مبلغ بازیافتنی آن (۱۹۰۰ واحد پول)، زیان کاهش ارزشی معادل ۲۰۰ واحد پولی شناسایی می‌کند. هرگاه الزامات برگشت زیان کاهش ارزش مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ احراز شود، این زیان کاهش ارزش در یکی از دوره‌های بعد برگشت داده خواهد شد.

^(۱) در این استاندارد، مبالغ پولی، با "واحد پول" مشخص شده است.

شناخت هزینه

۶۸. مخارج مربوط به یک قلم نامشهود، باید در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود مگر اینکه:
- الف. بخشی از بهای تمام شده دارایی نامشهودی را تشکیل دهد که معیارهای شناخت را احراز می‌کند (به بندهای ۱۸ تا ۶۷ مراجعه شود)؛ یا
- ب. آن قلم در ترکیب تجاری تحصیل شده باشد و به عنوان دارایی نامشهود قابل شناسایی نباشد. در این مورد، مخارج مذکور بخشی از مبلغ شناسایی شده به عنوان سرقفلی را در تاریخ تحصیل تشکیل می‌دهد (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ مراجعه شود).
۶۹. در برخی موارد، مخارجی به منظور ایجاد منافع اقتصادی آتی برای واحد تجاری، واقع می‌شود، اما هیچ دارایی نامشهود یا دارایی دیگری که قابل شناسایی باشد، تحصیل یا ایجاد نمی‌شود. در مورد عرضه کالاها، واحد تجاری هنگامی این مخارج را به عنوان هزینه شناسایی می‌کند که حق دسترسی به آن کالاها را داشته باشد. در مورد عرضه خدمات، واحد تجاری هنگام دریافت خدمات، این مخارج را به عنوان هزینه شناسایی می‌کند. برای مثال، مخارج تحقیق در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود (به بند ۵۴ مراجعه شود)، مگر اینکه در نتیجه ترکیب تجاری تحصیل شده باشد. مثالهای دیگر از مخارجی که هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود، شامل موارد زیر است:
- الف. مخارج فعالیتهای راه‌اندازی (یعنی مخارج راه‌اندازی)، مگر اینکه این مخارج، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶، در بهای تمام شده یکی از اقلام املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات منظور شود. ممکن است مخارج راه‌اندازی شامل مخارج تأسیس مانند مخارج حقوقی و دفتری واقع شده به منظور تأسیس واحد قانونی، مخارج راه‌اندازی امکانات یا فعالیتهای تجاری جدید (یعنی مخارج پیش از گشایش) یا مخارج شروع عملیات جدید یا تولید محصولات یا فرایندهای جدید (یعنی مخارج پیش از اجرا) خواهد بود.
- ب. مخارج مربوط به فعالیتهای آموزشی.
- پ. مخارج مربوط به تبلیغات و فعالیتهای ترویجی (از جمله ارسال کاتالوگهای سفارش).
- ت. مخارج جابجایی یا سازماندهی مجدد تمام یا بخشی از واحد تجاری.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

۸۰۰

۶۹ الف. واحد تجاری در صورتی که مالک کالاها باشد، حق دسترسی به آنها را دارد. همچنین، در صورتی که کالاها توسط یک فروشنده مطابق با شرایط قرارداد فروش ساخته شده باشد و واحد تجاری بتواند در ازای پرداخت مبالغی، تحویل آنها را درخواست نماید حق دسترسی به کالاها را دارد. خدمات هنگامی دریافت می‌شود که ارائه‌دهنده، خدمات را مطابق با قرارداد ارائه آنها به واحد تجاری انجام دهد، نه زمانی که واحد تجاری از آنها برای ارائه خدمات دیگر، برای مثال، ارائه خدمات تبلیغاتی به مشتریان، استفاده کند.

۷۰. بند ۶۸، واحد تجاری را در صورتی که پرداخت بابت کالاها، پیش از حق دسترسی واحد تجاری به آن کالاها انجام شده باشد از شناخت پیش‌پرداخت به عنوان دارایی منع نمی‌کند. همچنین، بند ۶۸، واحد تجاری را در صورتی که پرداخت بابت خدمات، پیش از دریافت خدمات توسط واحد تجاری، انجام شده باشد از شناخت پیش‌پرداخت به عنوان دارایی منع نمی‌کند.

عدم شناخت هزینه‌های گذشته به عنوان دارایی

۷۱. مخارج مربوط به قلم نامشهودی که در ابتدا به عنوان هزینه شناسایی شده است، نباید بعداً به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی نامشهود شناسایی شود.

اندازه‌گیری پس از شناخت

۷۲. واحد تجاری باید یکی از دو مدل "بهای تمام‌شده" مندرج در بند ۷۴ یا "مدل تجدید ارزیابی" مندرج در بند ۷۵ را به عنوان روش حسابداری خود انتخاب کند. اگر دارایی نامشهود با مدل تجدید ارزیابی به حساب گرفته شود، تمام داراییهای دیگر در آن طبقه، باید با استفاده از همان مدل به حساب گرفته شود، مگر اینکه بازار فعالی برای داراییهای مربوط وجود نداشته باشد.

۷۳. یک طبقه از داراییهای نامشهود، گروهی از داراییهای با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد تجاری است. اقلام درون یک طبقه از داراییهای نامشهود، همزمان تجدید ارزیابی می‌شود تا مانع تجدید ارزیابی گزینشی داراییها و گزارشگری مبالغی در صورتهای مالی شود که نشانگر ترکیبی از بهای تمام شده و ارزش در تاریخهای مختلف است.

مدل بهای تمام شده

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

مدل تجدید ارزیابی

۷۵. پس از شناخت اولیه، دارایی نامشهود باید به مبلغ تجدید ارزیابی شده، که معادل ارزش منصفانه آن در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته بعدی و کاهش ارزش انباشته بعدی است، ارائه شود. به منظور تجدید ارزیابی طبق این استاندارد، ارزش منصفانه باید با مراجعه به یک بازار فعال اندازه‌گیری شود. تجدید ارزیابی، باید به اندازه‌ای منظم انجام شود که در پایان دوره گزارشگری، مبلغ دفتری دارایی تفاوت بااهمیتی با ارزش منصفانه آن نداشته باشد.

۷۶. موارد زیر در مدل تجدید ارزیابی مجاز نیست:

- الف. تجدید ارزیابی داراییهای نامشهودی که پیش از این به عنوان دارایی شناسایی نشده‌اند؛ یا
- ب. شناخت اولیه داراییهای نامشهود به مبالغی متفاوت از بهای تمام شده.

۷۷. مدل تجدید ارزیابی، پس از شناخت اولیه دارایی به بهای تمام شده، بکار گرفته می‌شود. اما چنانچه به دلیل احراز نشدن معیارهای شناخت طی بخشی از فرایند ایجاد دارایی، تنها بخشی از بهای تمام شده دارایی نامشهود به عنوان دارایی شناخته شود (به بند ۶۵ مراجعه شود)، ممکن است مدل تجدید ارزیابی برای کل آن دارایی اعمال شود. همچنین، مدل تجدید ارزیابی را می‌توان برای دارایی نامشهود دریافت شده از طریق کمکهای بلاعوض دولت و شناسایی شده به مبلغ جزئی، بکار گرفت (به بند ۴۴ مراجعه شود).

۷۸. وجود بازار فعال برای دارایی نامشهود، معمول نیست، اگرچه این امر ممکن است رخ دهد. برای مثال، در برخی مناطق، ممکن است بازار فعالی برای نقل و انتقال آزاد مجوزهای تاکسی، مجوزهای ماهیگیری یا سهمیه تولید وجود داشته باشد. اما برای نشانهای تجاری، امتیاز روزنامه‌ها، حق انتشار موسیقی و فیلم، حق اختراع یا علائم تجاری بازار فعالی نمی‌تواند وجود داشته باشد، زیرا این داراییها منحصر به فرد هستند. همچنین، با وجود اینکه داراییهای نامشهود خرید و فروش می‌شوند، اما قراردادهای بین خریداران و فروشندگان، بر اساس مذاکره منعقد می‌شود و معاملات تقریباً غیرتکراری هستند. به این دلایل، قیمت پرداخت شده برای یک دارایی ممکن است شواهد کافی در مورد ارزش منصفانه دیگری، فراهم نکند. افزون بر این، قیمتها اغلب در دسترس عموم نیست.

۷۹. تناوب تجدید ارزیابی، به نوسان ارزش منصفانه داراییهای نامشهود تجدید ارزیابی شده بستگی دارد. اگر ارزش منصفانه دارایی تجدید ارزیابی شده تفاوت بااهمیتی با مبلغ دفتری آن داشته باشد، تجدید ارزیابی جدید ضرورت می‌یابد. برخی داراییهای نامشهود، تغییرات اساسی و ناپایداری در ارزش منصفانه خود تجربه می‌کنند، بنابراین تجدید ارزیابی سالانه ضرورت می‌یابد. این تجدید ارزیابیهای متناوب برای داراییهای نامشهودی که صرفاً تغییرات بی‌اهمیت در ارزش منصفانه دارند، ضروری نیست.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸

داراییهای نامشهود

۸۰۱

۸۰. چنانچه دارایی نامشهود تجدید ارزیابی شود، مبلغ دفتری آن دارایی به مبلغ تجدید ارزیابی شده، تعدیل می‌شود. در تاریخ تجدید ارزیابی، نحوه عمل در مورد دارایی، یکی از روشهای زیر می‌باشد:
- الف. مبلغ دفتری ناخالص به شیوه‌ای مطابق با تجدید ارزیابی مبلغ دفتری دارایی، تعدیل می‌شود. برای مثال، ممکن است مبلغ دفتری ناخالص با مراجعه به داده‌های قبال مشاهده در بازار یا متناسب با تغییر در مبلغ دفتری، تجدید ارائه شود. استهلاک انباشته در تاریخ تجدید ارزیابی به مبلغی برابر با تفاوت بین مبلغ دفتری ناخالص و مبلغ دفتری دارایی پس از در نظر گرفتن کاهش ارزش انباشته، تعدیل می‌شود؛ یا
- ب. استهلاک انباشته در مقابل مبلغ دفتری ناخالص دارایی، حذف می‌شود.
- میزان تعدیل استهلاک انباشته، تشکیل دهنده بخشی از افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری است که طبق بندهای ۸۵ و ۸۶ به حساب گرفته می‌شود.
۸۱. چنانچه دارایی نامشهود در طبقه‌ای از داراییهای نامشهود تجدید ارزیابی شده را، به دلیل نبود بازار فعال برای آن دارایی، نتوان تجدید ارزیابی کرد، دارایی مزبور باید به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته ارائه شود.
۸۲. در صورتی که ارزش منصفانه دارایی نامشهود تجدید ارزیابی شده، دیگر با مراجعه به بازار فعال، قابل اندازه‌گیری نباشد، مبلغ دفتری آن دارایی باید برابر با مبلغ تجدید ارزیابی شده آن در تاریخ آخرین تجدید ارزیابی با مراجعه به بازار فعال پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته بعدی و کاهش ارزش انباشته بعدی باشد.
۸۳. این موضوع که دیگر بازار فعالی برای دارایی نامشهود تجدید ارزیابی شده وجود ندارد، می‌تواند نشان‌دهنده این باشد که ممکن است دارایی کاهش ارزش داشته باشد و باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶، آزمون شود.
۸۴. اگر با مراجعه به بازار فعال، ارزش منصفانه دارایی در تاریخ اندازه‌گیری بعدی قابل اندازه‌گیری باشد، مدل تجدید ارزیابی از آن تاریخ بکار گرفته می‌شود.
۸۵. اگر در نتیجه تجدید ارزیابی، مبلغ دفتری دارایی نامشهود افزایش یابد، افزایش مزبور باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی و در سرفصل مازاد تجدید ارزیابی در حقوق مالکانه انباشته شود، با وجود این، افزایش مزبور باید تا میزان برگشت کاهش تجدید ارزیابی همان دارایی که پیش از این در سود یا زیان دوره شناسایی شده است، در سود یا زیان دوره شناسایی شود.
۸۶. اگر در نتیجه تجدید ارزیابی، مبلغ دفتری دارایی نامشهود کاهش یابد، این کاهش باید در سود یا زیان دوره شناسایی شود، با وجود این، کاهش مزبور باید به میزان هرگونه مانده بستانکار مازاد تجدید ارزیابی مربوط به آن دارایی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود. کاهش شناسایی شده در سایر اقلام سود و زیان جامع، مبلغ انباشته شده در سرفصل مازاد تجدید ارزیابی در حقوق مالکانه را کاهش می‌دهد.
۸۷. مازاد تجدید ارزیابی انباشته مندرج در حقوق مالکانه را می‌توان هنگام تحقق مازاد مزبور، بطور مستقیم به سود انباشته منتقل کرد. ممکن است کل مازاد به دلیل کنارگذاری یا واگذاری دارایی تحقق یابد. اما ممکن است بخشی از مازاد هنگامی تحقق یابد که دارایی توسط واحد تجاری استفاده می‌شود؛ در این موارد، مبلغ مازاد تحقق یافته، تفاوت بین استهلاک بر مبنای مبلغ دفتری تجدید ارزیابی شده دارایی و استهلاک بر مبنای بهای تمام شده تاریخی دارایی است. انتقال از مازاد تجدید ارزیابی به سود انباشته از طریق سود یا زیان دوره انجام نمی‌شود.
- عمر مفید**
۸۸. واحد تجاری باید محدود بودن یا نامعین بودن عمر مفید دارایی نامشهود را ارزیابی کند و در صورت محدود بودن، طول عمر یا تعداد تولید یا سایر معیارهای مشابه تشکیل دهنده آن عمر مفید را ارزیابی نماید. واحد تجاری در صورتی باید عمر مفید دارایی نامشهود را نامعین در نظر بگیرد که بر اساس تحلیل تمام عوامل مربوط، برای دوره‌ای که انتظار می‌رود دارایی، خالص جریانهای نقدی ورودی به واحد تجاری ایجاد کند، محدودیت قابل پیش‌بینی وجود نداشته باشد.
۸۹. حسابداری دارایی نامشهود، بر مبنای عمر مفید آن قرار دارد. دارایی نامشهود با عمر مفید محدود، مستهلک می‌شود (به بندهای ۹۷ تا ۱۰۶ مراجعه شود) و دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین، مستهلک نمی‌شود (به بندهای ۱۰۷ تا ۱۱۰ مراجعه شود). مثالهای توضیحی همراه این استاندارد، تعیین عمر مفید برای داراییهای نامشهود مختلف و حسابداری بعدی آن داراییها بر اساس عوامل تعیین کننده عمر مفید را نشان می‌دهد.
۹۰. عوامل متعددی در تعیین عمر مفید دارایی نامشهود در نظر گرفته می‌شود، از جمله:
- الف. استفاده مورد انتظار واحد تجاری از دارایی و امکان مدیریت دارایی به نحو کارا توسط تیم مدیریتی دیگر؛
- ب. چرخه‌های عادی عمر محصول برای آن دارایی و اطلاعات موجود درباره برآورد عمر مفید داراییهای مشابه که کاربردی مشابه دارند؛
- پ. نابابی فنی، فناوری، تجاری یا انواع دیگر نابابی؛
- ت. ثبات صنعتی که دارایی در آن مورد استفاده قرار می‌گیرد و تغییرات تقاضای بازار برای محصولات یا خدمات حاصل از آن دارایی؛

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

- ث. اقدامات مورد انتظار از رقبای فعلی یا بالقوه؛
- ج. سطح مخارج نگهداری لازم جهت کسب منافع اقتصادی آتی مورد انتظار از دارایی و توانایی و قصد واحد تجاری برای رسیدن به سطح مزبور؛
- چ. دوره کنترل بر دارایی و محدودیتهای حقوقی یا مشابه آن در استفاده از دارایی، مانند زمانهای انقضای قراردادهای اجاره مربوط؛ و
- ح. ارتباط عمر مفید دارایی با عمر مفید سایر داراییهای واحد تجاری.
۹۱. اصطلاح "نامعین" به معنی "نامحدود" نیست. عمر مفید دارایی نامشهود، تنها میزان مخارج نگهداری مورد نیاز آتی برای حفظ دارایی در سطح عملکرد استاندارد ارزیابی شده در زمان برآورد عمر مفید دارایی، و توانایی و قصد واحد تجاری برای رسیدن به آن سطح را منعکس می‌کند. این نتیجه‌گیری که عمر مفید دارایی نامشهود، نامعین است نباید به مخارج آتی برنامه‌ریزی شده مازاد بر مخارج مورد نیاز جهت نگهداری دارایی در سطح عملکرد استاندارد، بستگی داشته باشد.
۹۲. با توجه به سابقه تغییرات سریع در فناوری، نرم‌افزار رایانه‌ای و بسیاری از داراییهای نامشهود دیگر در معرض نابایی فناوری هستند. بنابراین، احتمال می‌رود عمر مفید آنها کوتاه باشد. کاهش مورد انتظار آتی در قیمت فروش یک قلم که با استفاده از یک دارایی نامشهود تولید می‌شود، می‌تواند نشان‌دهنده نابایی فنی یا تجاری مورد انتظار آن دارایی باشد، که این موضوع به نوبه خود، کاهش منافع اقتصادی آتی نهفته در آن دارایی را منعکس می‌کند.
۹۳. عمر مفید دارایی نامشهود ممکن است خیلی طولانی یا حتی نامعین باشد. عدم اطمینان، برآورد محتاطانه عمر مفید دارایی نامشهود را توجیه می‌کند، اما انتخاب عمری که به طور غیرواقع‌بینانه‌ای کوتاه است را توجیه نمی‌نماید.
۹۴. عمر مفید دارایی نامشهود که ناشی از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی است، نباید بیش از دوره حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی باشد، اما ممکن است به تناسب دوره‌ای که واحد تجاری انتظار دارد در آن دوره از دارایی استفاده کند، کوتاهتر باشد. اگر حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی، برای دوره‌ای محدود که قابل تمدید است، انتقال یافته باشد، عمر مفید دارایی نامشهود باید تنها در صورتی شامل دوره(های) قابل تمدید باشد که، بدون صرف مخارج قابل ملاحظه توسط واحد تجاری، شواهد پشتیبانی‌کننده برای تمدید وجود داشته باشد. عمر مفید حقوقی که در ترکیب تجاری بازتحصیل شده و به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است، دوره قراردادی باقیمانده‌ای است که در آن حق اعطا شده است و نباید دوره‌های تمدید را شامل شود.
۹۵. ممکن است عوامل اقتصادی و حقوقی وجود داشته باشد که بر عمر مفید دارایی نامشهود تاثیر بگذارد. عوامل اقتصادی، دوره‌ای را تعیین می‌کند که در طول آن، منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری دریافت خواهد شد. عوامل حقوقی ممکن است طول دوره‌ای که واحد تجاری در آن دوره دسترسی به این منافع را کنترل می‌کند را محدود نماید. عمر مفید، دوره کوتاهتر تعیین شده براساس این عوامل است.
۹۶. وجود عوامل زیر، از جمله مواردی است که نشان می‌دهد واحد تجاری قادر است بدون مخارج قابل ملاحظه، حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی را تمدید کند:
- الف. احتمالاً بر اساس تجربه، شواهدی وجود دارد مبنی بر اینکه حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی تمدید خواهد شد. اگر تمدید، مشروط به موافقت شخص ثالث باشد، این وضعیت دربرگیرنده شواهدی مبنی بر این است که شخص ثالث موافقت خواهد کرد؛
- ب. شواهدی وجود دارد مبنی بر اینکه شرطهای لازم برای تمدید، تأمین خواهد شد؛ و
- پ. مخارج تمدید در مقایسه با منافع اقتصادی آتی ناشی از تمدید که انتظار می‌رود به واحد تجاری جریان یابد، برای واحد تجاری قابل ملاحظه نیست.
- اگر مخارج تمدید در مقایسه با منافع اقتصادی آتی ناشی از تمدید که انتظار می‌رود به واحد تجاری جریان یابد، قابل ملاحظه باشد، مخارج "تمدید"، از نظر محتوا، مخارج تحصیل دارایی نامشهود جدید در تاریخ تمدید را نشان می‌دهد.

داراییهای نامشهود با عمر مفید محدود

دوره استهلاک و روش استهلاک

۹۷. مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی نامشهود با عمر مفید محدود، باید بر مبنایی منظم، در طول عمر مفید آن تخصیص داده شود. محاسبه استهلاک باید زمانی شروع شود که دارایی برای استفاده در دسترس است، یعنی زمانی که در موقعیت و شرایط لازم برای استفاده مورد نظر مدیریت قرار دارد. محاسبه استهلاک، در تاریخی که دارایی طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود (یا در مجموعه واحدی قرار می‌گیرد که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود) و تاریخ قطع شناخت، هر کدام که زودتر است، باید متوقف شود. روش استهلاک مورد استفاده باید الگوی مورد انتظار مصرف منافع اقتصادی آتی دارایی توسط واحد تجاری را منعکس کند. در صورتی که این الگو به گونه‌ای قابل اتکا قابل تعیین نباشد، روش خط مستقیم باید مورد استفاده قرار گیرد. هزینه استهلاک هر دوره، باید در سود یا زیان دوره شناسایی شود، مگر اینکه این استاندارد یا استاندارد دیگر، منظور شدن آن در مبلغ دفتری دارایی دیگر را مجاز یا الزامی کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸

داراییهای نامشهود

۹۸. برای تخصیص مبلغ استهلاک پذیر دارایی به عمر مفید آن، بر مبنای منظم، روشهای متفاوت استهلاک قابل استفاده است. این روشها شامل روش خط مستقیم، روش مانده نزولی و روش آحاد تولید است. روش مورد استفاده، بر مبنای الگوی مورد انتظار مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی انتخاب می‌شود و به طور یکنواخت، در دوره‌های مختلف بکار می‌رود، مگر اینکه در الگوی مورد انتظار مصرف آن منافع اقتصادی آتی، تغییری ایجاد شود.

الف. این پیش‌فرض قابل رد وجود دارد که روش استهلاک مبتنی بر درآمد حاصل از فعالیتی که مستلزم استفاده از دارایی نامشهود است، مناسب نیست. درآمد حاصل از فعالیتی که مستلزم استفاده از دارایی نامشهود است، منعکس‌کننده عواملی است که بطور مستقیم به مصرف منافع اقتصادی دارایی نامشهود ارتباط ندارد. برای مثال، سایر داده‌های ورودی و فرایندها، فعالیتهای فروش و تغییرات در حجم فروش و قیمت‌ها بر درآمد تأثیرگذار است. ممکن است تورم بر جزء قیمتی درآمد تأثیرگذار باشد که هیچ ارتباطی با نحوه مصرف دارایی ندارد. این پیش‌فرض تنها در شرایط محدودی به شرح زیر، قابل رد است:

الف. دارایی نامشهود معیاری برای تعیین درآمد باشد، به شرح مندرج در بند ۹۸پ؛ یا

ب. بتوان اثبات کرد که درآمد و مصرف منافع اقتصادی دارایی نامشهود با یکدیگر همبستگی بالایی دارند.

ب. ۹۸. به منظور انتخاب یک روش استهلاک مناسب طبق بند ۹۸، واحد تجاری می‌تواند عامل محدودکننده اصلی مرتبط با دارایی را مشخص کند. برای مثال، ممکن است در قراردادی که حقوق واحد تجاری برای استفاده از دارایی نامشهود در آن تصریح شده است، استفاده واحد تجاری از دارایی نامشهود برای تعداد معینی سال (یعنی مدت)، تعداد معینی از آحاد تولید یا مبلغ کل ثابتی از درآمد حاصل از آن دارایی مشخص شده باشد. تشخیص عامل محدودکننده اصلی می‌تواند نقطه شروع تشخیص روش مناسب استهلاک تلقی گردد، اما میناهای دیگر رابطه تنگاتنگ‌تری با الگوی مصرف مورد انتظار منافع اقتصادی داشته باشند، ممکن است آن میناها مورد استفاده قرار گیرند.

پ. ۹۸. در شرایطی که عامل محدودکننده اصلی مرتبط با دارایی نامشهود، دستیابی به آستانه درآمد است، درآمد حاصل می‌تواند مبنای مناسبی برای استهلاک باشد. برای مثال، ممکن است واحد تجاری امتیاز اکتشاف و استخراج طلا از معدن طلا را تحصیل کند و انقضای آن قرارداد مبتنی بر مبلغ ثابتی از کل درآمد حاصل از استخراج باشد (برای مثال، ممکن است در قرارداد ذکر شود که استخراج طلا از معدن تا زمانی که درآمد انباشته حاصل از فروش به ۲ میلیارد واحد پول برسد مجاز است) و مبتنی بر مدت یا میزان طلای استخراج شده نباشد. در مثالی دیگر، حق بهره‌برداری از یک جلوه مشمول عوارض می‌تواند مبتنی بر مبلغ کل ثابتی از درآمد حاصل از عوارض انباشته باشد (برای مثال، ممکن است طبق قرارداد بهره‌برداری از جاده مشمول عوارض تا زمانی که مبلغ انباشته عوارض حاصل از بهره‌برداری از جاده به ۱۰۰ میلیون واحد پول برسد مجاز باشد). در مواردی که درآمد به عنوان عامل محدودکننده اصلی در قرارداد استفاده از دارایی نامشهود مشخص می‌شود، درآمدی که قرار است ایجاد شود می‌تواند مبنای مناسبی برای استهلاک دارایی نامشهود باشد، مشروط بر آنکه در قرارداد مبلغ کل ثابتی از درآمد حاصل تصریح شده باشد که بتواند تعیین‌کننده استهلاک باشد.

۹۹. استهلاک بطور معمول در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود. اما برخی مواقع، منافع اقتصادی آتی دارایی در تولید سایر داراییها، جذب می‌شود. در این موارد، هزینه استهلاک، بخشی از بهای تمام شده سایر 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 (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ موجودیها مراجعه شود) اضافه می‌شود.

ارزش باقیمانده

۱۰۰. ارزش باقیمانده دارایی نامشهود با عمر مفید محدود، باید صفر فرض شود مگر اینکه:

الف. شخص ثالثی برای خرید دارایی در پایان عمر مفید آن تعهد داده باشد؛ یا

ب. بازار فعال (طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳) برای آن دارایی وجود داشته باشد؛ و

۱. ارزش باقیمانده با مراجعه به آن بازار قابل تعیین باشد؛ و

۲. وجود چنین بازاری در پایان عمر مفید دارایی، محتمل باشد.

۱۰۱. مبلغ استهلاک پذیر دارایی با عمر مفید محدود، پس از کسر ارزش باقیمانده آن تعیین می‌شود. ارزش باقیمانده غیر صفر، متضمن این است که واحد تجاری انتظار داشته باشد دارایی نامشهود را قبل از پایان عمر اقتصادی آن واگذار کند.

۱۰۲. برآورد ارزش باقیمانده دارایی، بر مبنای مبلغ بازمانده ناشی از واگذاری با استفاده از قیمت‌های رایج در تاریخ برآورد برای فروش دارایی مشابهی که به پایان عمر مفید خود رسیده است و شرایط استفاده از آن مشابه با شرایطی است که دارایی مورد استفاده قرار خواهد گرفت، تعیین می‌شود. ارزش باقیمانده، حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری می‌شود. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، تغییر در ارزش باقیمانده دارایی، به عنوان تغییر در برآورد حسابداری در نظر گرفته می‌شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

۸۰۴

۱۰۳. ارزش باقیمانده دارایی نامشهود، می‌تواند به مبلغی برابر یا بیشتر از مبلغ دفتری دارایی افزایش یابد. در این صورت، هزینه استهلاک دارایی صفر است مگر اینکه و تا زمانی که ارزش باقیمانده آن، بعداً به مبلغی کمتر از مبلغ دفتری دارایی کاهش یابد.

بازنگری دوره استهلاک و روش استهلاک

۱۰۴. دوره استهلاک و روش استهلاک دارایی نامشهود با عمر مفید محدود، باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود. چنانچه بین عمر مفید مورد انتظار دارایی با برآوردهای پیشین تفاوت وجود داشته باشد، دوره استهلاک باید طبق آن تغییر کند. هرگاه در الگوی مورد انتظار مصرف منافع اقتصادی آتی دارایی تغییری صورت گیرد، برای انعکاس الگوی تغییر یافته، روش استهلاک باید تغییر کند. این تغییرات باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸، به عنوان تغییر در برآوردهای حسابداری در نظر گرفته شود.

۱۰۵. طی عمر دارایی نامشهود، ممکن است مشخص شود که برآورد عمر مفید آن نامناسب است. برای مثال، ممکن است شناخت زیان کاهش ارزش نشان دهد که تغییر دوره استهلاک ضرورت دارد.

۱۰۶. ممکن است با گذشت زمان، الگوی جریان منافع اقتصادی آتی که انتظار می‌رود به واحد تجاری جریان یابد، تغییر کند. برای مثال، ممکن است مشخص شود که روش مانده نزولی استهلاک مناسب‌تر از روش خط مستقیم است. مثال دیگر، موردی است که استفاده از حقوق ناشی از حق امتیاز، تا زمان اقدام روی سایر اجزای طرح تجاری به تعویق افتد. در چنین موردی، منافع اقتصادی ناشی از دارایی، ممکن است تا دوره‌های بعد دریافت نشود.

داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین

۱۰۷. دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین، نباید مستهلک شود.

۱۰۸. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶، واحد تجاری ملزم است دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین را از طریق مقایسه مبلغ بازیافتی آن با مبلغ دفتری آن در زمانهای زیر، بابت کاهش ارزش آزمون کند:
الف. بطور سالانه؛ و

ب. هر زمان که نشانه‌هایی از احتمال کاهش ارزش دارایی نامشهود وجود داشته باشد.

بازنگری برآورد عمر مفید

۱۰۹. عمر مفید دارایی نامشهودی که مستهلک نمی‌شود، باید در هر دوره بازنگری شود تا مشخص شود آیا رویدادها و شرایط، همچنان از برآورد عمر مفید نامعین برای آن دارایی پشتیبانی می‌کنند یا خیر. چنانچه پاسخ منفی باشد، تغییر در برآورد عمر مفید از نامعین به محدود، باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸، تغییر در برآورد حسابداری در نظر گرفته شود.

۱۱۰. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶، برآورد مجدد عمر مفید دارایی نامشهود از نامعین به محدود، نشانه‌ای است از اینکه دارایی ممکن است کاهش ارزش داشته باشد. در نتیجه، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶، واحد تجاری دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین را با مقایسه مبلغ بازیافتی با مبلغ دفتری آن، از نظر کاهش ارزش آزمون می‌کند و هرگونه مازاد مبلغ دفتری بر مبلغ بازیافتی را به عنوان زیان کاهش ارزش شناسایی می‌کند.

قابلیت بازیافت مبلغ دفتری – زیانهای کاهش ارزش

۱۱۱. برای ارزیابی اینکه آیا دارایی نامشهود، کاهش ارزش یافته است یا خیر، واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ را بکار می‌گیرد. استاندارد مذکور توضیح می‌دهد که واحد تجاری، در چه زمان و چگونه مبلغ دفتری داراییهای خود را بازنگری کند، چگونه مبلغ بازیافتی دارایی را تعیین کند و در چه زمان، زیان کاهش ارزش را شناسایی کند یا برگشت دهد.

کنارگذاری و واگذاری

۱۱۲. دارایی نامشهود باید در موارد زیر قطع شناخت شود:

الف. در زمان واگذاری؛ یا

ب. هنگامی که هیچ‌گونه منافع اقتصادی آتی، از استفاده یا واگذاری آن انتظار نرود.

۱۱۳. سود یا زیان ناشی از قطع شناخت دارایی نامشهود، باید معادل تفاوت بین خالص عواید حاصل از واگذاری، در صورت وجود، و مبلغ دفتری دارایی باشد. این مبلغ باید هنگام قطع شناخت دارایی، در سود یا زیان دوره شناسایی شود (مگر اینکه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ روش دیگری را برای فروش و اجاره مجدد مقرر کرده باشد). سودها نباید به عنوان درآمد عملیاتی طبقه بندی شوند.

۱۱۴. واگذاری دارایی نامشهود ممکن است به روشهای مختلف (برای مثال از طریق فروش، انعقاد اجاره تأمین مالی یا اهدا) انجام شود. تاریخ واگذاری یک دارایی نامشهود، تاریخی است که دریافت‌کننده، طبق الزامات تعیین زمان ایفای تعهد عملکردی طبق استاندارد

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

۸۰۵

بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، کنترل آن دارایی را کسب می‌کند. برای واگذاری از طریق فروش و اجاره مجدد، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ بکار گرفته می‌شود.

۱۱۵. اگر طبق اصل شناخت مندرج در بند ۲۱، واحد تجاری بهای جایگزینی بخشی از دارایی نامشهود را در مبلغ دفتری آن شناسایی کند، در این صورت، مبلغ دفتری بخش جایگزین شده را قطع شناخت می‌نماید. اگر تعیین مبلغ دفتری بخش جایگزین شده برای واحد تجاری عملی نباشد، می‌تواند از بهای جایگزینی به عنوان شاخص تعیین بهای تمام شده بخش جایگزین شده در زمان تحصیل یا ایجاد در داخل، استفاده کند.

۱۱۵الف. در مورد حقی که در ترکیب تجاری، بازتحصیل شده است، اگر این حق بعداً برای (به) شخص ثالث، مجدداً صادر (فروخته) شود، مبلغ دفتری مربوط، در صورت وجود، باید در تعیین سود یا زیان صدور مجدد بکار گرفته شود.

۱۱۶. مبلغ مابه‌ازایی که در سود یا زیان ناشی از قطع شناخت یک دارایی نامشهود منظور می‌شود، طبق الزامات مربوط به تعیین قیمت معامله در بندهای ۴۷ تا ۷۲ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، تعیین می‌گردد. تغییرات بعدی در مبلغ برآوردی مابه‌ازای منظور شده در سود یا زیان، باید طبق الزامات مربوط به تغییرات قیمت معامله در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ به حساب گرفته شود.

۱۱۷. با توقف استفاده از دارایی نامشهود، استهلاک دارایی نامشهود با عمر مفید محدود، متوقف نمی‌شود، مگر اینکه دارایی بطور کامل مستهلک شده باشد یا طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شود (یا جزئی از مجموعه واحدی باشد که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است).

افشا

عمومی

۱۱۸. واحد تجاری باید ضمن تمایز بین داراییهای نامشهود ایجاد شده در داخل و سایر داراییهای نامشهود، موارد زیر را برای هر طبقه از داراییهای نامشهود افشا کند:

- الف. محدود یا نامعین بودن عمر مفید و در صورت محدود بودن، عمر مفید یا نرخهای استهلاک مورد استفاده؛
- ب. روشهای استهلاک مورد استفاده برای داراییهای نامشهود با عمرهای مفید محدود؛
- پ. مبلغ دفتری ناخالص و هرگونه استهلاک انباشته (تجمع شده با کاهش ارزش انباشته) در ابتدا و پایان دوره؛
- ت. اقلام اصلی صورت سود و زیان جامع که در آن هرگونه استهلاک دارایی نامشهود منظور شده است؛
- ث. صورت تطبیق مبلغ دفتری در ابتدا و پایان دوره مشتمل بر:
 ۱. اضافات، به تفکیک موارد حاصل از توسعه داخلی، تحصیل شده بطور جداگانه و تحصیل شده از طریق ترکیبهای تجاری؛
 ۲. داراییهای طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش یا جزئی از مجموعه واحدی که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است و سایر واگذاریها؛
 ۳. افزایش یا کاهش طی دوره، ناشی از تجدید ارزیابی طبق بندهای ۷۵، ۸۵ و ۸۶ و ناشی از زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده یا برگشت داده شده در سایر اقلام سود و زیان جامع طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ (در صورت وجود)؛
 ۴. زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده طی دوره در سود یا زیان دوره، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ (در صورت وجود)؛
 ۵. زیانهای کاهش ارزش برگشت داده شده طی دوره در سود یا زیان دوره، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ (در صورت وجود)؛
 ۶. هرگونه استهلاک شناسایی شده طی دوره؛
 ۷. خالص تفاوتهای مبادله ناشی از تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری و ناشی از تسعیر عملیات خارجی به واحد پول گزارشگری واحد تجاری؛ و
 ۸. سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره.

۱۱۹. هر طبقه از داراییهای نامشهود، گروهی از داراییها با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد تجاری است. مثالهایی از طبقات جداگانه، می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- الف. نامهای تجاری؛
- ب. امتیاز روزنامه‌ها و حق انتشار؛
- پ. نرم‌افزار رایانه‌ای؛
- ت. حق امتیازها و فرانشیوها؛
- ث. حق تکثیر، حق اختراع و سایر حقوق مالکیت صنعتی، حقوق خدماتی و عملیاتی؛
- ج. دستورالعملها، فرمولها، مدلها، طرحها و نمونه‌های آزمایشی؛ و
- چ. داراییهای نامشهود در جریان توسعه.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

طبقات اشاره شده در بالا، به طبقات کوچکتر (بزرگتر) تفکیک (تجمع) می‌شود مشروط بر اینکه این عمل منجر به اطلاعات مربوط تری برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی شود.

۱۲۰. واحد تجاری، طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳۶، افزون بر اطلاعات مقرر در بند ۱۱۸ (ث) (۳) تا ۱۱۸ (ث) (۵)، اطلاعاتی درباره داراییهای نامشهود کاهش ارزش یافته افشا می‌کند.

۱۲۱. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ مقرر می‌کند که واحد تجاری، ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد حسابداری که اثر بااهمیتی بر دوره جاری دارد یا انتظار می‌رود اثر بااهمیت بر دوره‌های بعد داشته باشد را افشا کند. این افشا ممکن است ناشی از تغییر در موارد زیر باشد:
الف. برآورد عمر مفید دارایی نامشهود؛

ب. روش استهلاک؛ یا

پ. ارزشهای باقیمانده.

۱۲۲. واحد تجاری باید موارد زیر را نیز افشا کند:

الف. برای دارایی نامشهودی که به عنوان دارایی با عمر مفید نامعین ارزیابی می‌شود، مبلغ دفتری آن دارایی و دلایل پشتیبانی کننده از برآورد عمر مفید نامعین. واحد تجاری، برای ارائه این دلایل، باید عاملی (عواملی) را تشریح کند که در تعیین نامعین بودن عمر مفید دارایی، نقش مهمی ایفا می‌کند.

ب. شرح مبلغ دفتری و دوره استهلاک باقیمانده هر یک از داراییهای نامشهود که نسبت به صورت‌های مالی واحد تجاری بااهمیت است.

پ. برای داراییهای نامشهود تحصیل شده از طریق کمکهای بلاعوض دولت که در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی شده است (به بند ۴۴ مراجعه شود):

۱. ارزش منصفانه‌ای که در ابتدا برای این داراییها شناسایی شده است؛

۲. مبلغ دفتری آنها؛ و

۳. اینکه آنها پس از شناخت، با استفاده از مدل بهای تمام شده یا مدل تجدید ارزیابی اندازه‌گیری شده‌اند.

ت. وجود و مبالغ دفتری داراییهای نامشهودی که مالکیت آنها محدود شده است و مبالغ دفتری داراییهای نامشهودی که برای تضمین بدهیها در وثیقه است.

ث. مبلغ تعهدات قراردادی بابت تحصیل داراییهای نامشهود.

۱۲۳. زمانی که واحد تجاری عاملی (عواملی) را توضیح می‌دهد که نقش قابل ملاحظه‌ای در تعیین نامعین بودن عمر مفید دارایی نامشهود دارد، فهرست عوامل مندرج در بند ۹۰ را در نظر می‌گیرد.

داراییهای نامشهودی که پس از شناخت، با استفاده از مدل تجدید ارزیابی اندازه‌گیری می‌شوند

۱۲۴. در صورتی که داراییهای نامشهود به مبالغ تجدید ارزیابی شده به حساب گرفته شود، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. بر حسب هر طبقه از داراییهای نامشهود:

۱. تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی؛

۲. مبلغ دفتری داراییهای نامشهود تجدید ارزیابی شده؛ و

۳. مبلغ دفتری با این فرض که طبقه تجدید ارزیابی شده دارایی نامشهود پس از شناخت، با استفاده از مدل بهای تمام شده مندرج در بند ۷۴ اندازه‌گیری می‌شد، شناسایی می‌گردید؛ و

ب. مبلغ مازاد تجدید ارزیابی مربوط به داراییهای نامشهود در ابتدا و پایان دوره، به گونه‌ای که تغییرات طی دوره و هرگونه محدودیت در توزیع مانده آن بین سهامداران را نشان دهد؛

پ. [حذف شد]

۱۲۵. ممکن است جمع طبقات داراییهای تجدید ارزیابی شده به طبقات بزرگتر، برای مقاصد افشا ضرورت یابد. با وجود این، چنانچه جمع طبقات موجب ترکیب طبقات داراییهای نامشهودی شود که شامل مبالغ اندازه‌گیری شده با استفاده از هر دو مدل بهای تمام شده و تجدید ارزیابی است، طبقات جمع نمی‌شود.

مخارج تحقیق و توسعه

۱۲۶. واحد تجاری باید کل مبلغ مخارج تحقیق و توسعه را که طی دوره به عنوان هزینه شناسایی شده است، افشا کند.

۱۲۷. مخارج تحقیق و توسعه شامل تمام مخارجی است که به طور مستقیم، به فعالیتهای تحقیق یا توسعه قابل انتساب است (برای راهنمایی درباره نوع مخارجی که به منظور رعایت الزام افشای مقرر در بند ۱۲۶ باید در نظر گرفته شود، به بندهای ۶۶ و ۶۷ مراجعه شود).

سایر اطلاعات

۱۲۸. به واحد تجاری توصیه می‌شود، اما الزام نمی‌شود، که اطلاعات زیر را افشا کند:

الف. شرحی از داراییهای نامشهودی که کاملاً مستهلک شده است، ولی هنوز استفاده می‌شود؛ و

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸

داراییهای نامشهود

ب. شرح مختصری از داراییهای نامشهود بااهمیتی که توسط واحد تجاری کنترل می‌شود، اما به دلیل عدم احراز معیارهای شناخت این استاندارد یا به دلیل اینکه پیش از لازم الاجرا شدن استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود، منتشر شده در سال ۱۹۹۸، تحصیل یا ایجاد شده است، شناسایی نمی‌شود.

شرایط گذار و تاریخ اجرا

۱۲۹. [حذف شد]

۱۳۰. واحد تجاری باید این استاندارد را در موارد زیر بکار گیرد:

الف. برای حسابداری داراییهای نامشهود تحصیل شده در ترکیبهای تجاری که تاریخ موافقت‌نامه آنها، ۳۱ مارس سال ۲۰۰۴ یا پس از آن است؛ و

ب. با تسری به آینده برای حسابداری تمام داراییهای نامشهود دیگر، از آغاز نخستین دوره سالانه‌ای که از ۳۱ مارس سال ۲۰۰۴ یا پس از آن شروع می‌شود. بنابراین، واحد تجاری نباید مبلغ دفتری داراییهای نامشهود شناسایی شده در آن تاریخ را تعدیل کند. با وجود این، واحد تجاری باید، در آن تاریخ، این استاندارد را برای ارزیابی مجدد عمر مفید این داراییهای نامشهود بکار گیرد. در صورتی که در نتیجه ارزیابی مجدد، واحد تجاری برآورد خود از عمر مفید دارایی را تغییر دهد، این تغییر باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸، به عنوان تغییر در برآورد حسابداری در نظر گرفته شود.

۱۳۰ الف. واحد تجاری باید اصلاحات بند ۲ را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۶ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. در صورتی که واحد تجاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۶ را پیش از موعد بکار گیرد، این اصلاحات باید برای آن دوره اعمال شود.

۱۳۰ ب. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی (تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۷)، اصطلاحات مورد استفاده در کل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را اصلاح کرد. افزون بر این، بندهای ۸۵، ۸۶ و ۱۱۸ (ث) (۳) را اصلاح نمود. واحد تجاری، باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدید نظر شده سال ۲۰۰۷) را پیش از موعد بکار گیرد، این اصلاحات باید برای آن دوره اعمال شود.

۱۳۰ پ. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ (تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۸)، بندهای ۱۲، ۳۳ تا ۳۵، ۶۸، ۶۹، ۹۴ و ۱۳۰ را اصلاح و بندهای ۳۸ و ۱۲۹ را حذف و بند ۱۱۵ الف را اضافه کرد. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که در آوریل سال ۲۰۰۹ منتشر شد، بندهای ۳۶ و ۳۷ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را با تسری به آینده، برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بنابراین، مبالغ شناسایی شده در ترکیبهای تجاری قبلی برای داراییهای نامشهود و سرقفلی، نباید تعدیل شود. اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ (تجدید نظر شده سال ۲۰۰۸) را پیش از موعد بکار گیرد، این اصلاحات را باید برای آن دوره اعمال کند و موضوع را افشا نماید.

۱۳۰ ت. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشر شده در می سال ۲۰۰۸، بندهای ۶۹، ۷۰ و ۹۸ را اصلاح و بند ۶۹ الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری، این اصلاحات را پیش از موعد اعمال کند، باید این موضوع را افشا نماید.

۱۳۰ ث. [حذف شد]

۱۳۰ ج. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ مشارکتها، منتشر شده در می سال ۲۰۱۱، بند ۳ (ث) را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ اعمال کند.

۱۳۰ چ. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، منتشر شده در می سال ۲۰۱۱، بندهای ۸، ۳۳، ۴۷، ۵۰، ۷۵، ۷۸، ۸۲، ۸۴، ۱۰۰ و ۱۲۴ را اصلاح و بندهای ۳۹ تا ۴۱ و ۱۳۰ را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، اعمال کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود

- ۱۳۰.ح. اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - دوره ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۲، منتشر شده در دسامبر سال ۲۰۱۳، بند ۸۰ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال ۲۰۱۴ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این مورد اصلاحی را پیش از موعد اعمال کند، باید این موضوع را افشا نماید.
- ۱۳۰.خ. واحد تجاری باید اصلاح ایجاد شده توسط اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - دوره ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۲، را برای تمام تجدید ارزیابیهای شناسایی شده در دوره‌های سالانه‌ای که از تاریخ بکارگیری اولیه آن اصلاح یا پس از آن شروع می‌شود و در دوره سالانه قبل از آن، اعمال نماید. همچنین، واحد تجاری ممکن است برای هر یک از دوره‌های ارائه شده پیش از موعد، اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل شده ارائه نماید، اما ملزم به انجام این کار نیست. اگر واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل نشده را برای هر یک از دوره‌های پیش از موعد، ارائه نماید، باید با بیان اینکه ارائه، بر مبنایی متفاوت انجام شده است و ضمن توضیح آن مبنای، به روشنی اطلاعات تعدیل نشده را مشخص کند.
- ۱۳۰.د. تعیین روشهای پذیرفته شده استهلاک (اصلاح استانداردهای بین‌المللی حسابداری ۱۶ و ۳۸)، منتشر شده در می سال ۲۰۱۴، بندهای ۹۲ و ۹۸ را اصلاح و بندهای ۹۸ الف تا ۹۸ پ را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را با تسری به آینده، برای دوره‌های سالانه‌ای که از ابتدای ژانویه سال ۲۰۱۶ یا پس از آن آغاز می‌شوند، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.
- ۱۳۰.ذ. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، منتشر شده در می سال ۲۰۱۴، بندهای ۳، ۱۱۴ و ۱۱۶ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ اعمال کند.
- ۱۳۰.ر. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اجاره‌ها، منتشر شده در ژانویه سال ۲۰۱۶، بندهای ۳، ۶، ۱۱۳ و ۱۱۴ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اعمال کند.
- ۱۳۰.ز. [این بندها اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است].

معاوضه داراییهای مشابه

۱۳۱. الزام بندهای ۱۲۹ و ۱۳۰ (ب) برای بکارگیری این استاندارد با تسری به آینده، به این مفهوم است که اگر پیش از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این استاندارد، معاوضه داراییها بر مبنای مبلغ دفتری دارایی واکذار شده اندازه‌گیری شده باشد، واحد تجاری مبلغ دفتری دارایی تحصیل شده را به منظور انعکاس ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل، تجدید ارائه نمی‌کند.

بکارگیری پیش از موعد

۱۳۲. به واحدهای تجاری که بند ۱۳۰ را مورد استفاده قرار می‌دهند، توصیه می‌شود الزامات این استاندارد را پیش از تاریخهای لازم‌الاجرا شدن مقرر در بند ۱۳۰ بکار گیرند. هر چند، در صورتی که واحد تجاری این استاندارد را پیش از تاریخهای لازم‌الاجرا بکار گیرد، باید استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ (تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۴) را نیز همزمان بکار گیرد.

کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ (منتشر شده در سال ۱۹۹۸)

۱۳۳. این استاندارد، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود (منتشر شده در سال ۱۹۹۸) می‌شود.