

معيـار المحاسبة المصري رقم (٢٣) المعدل ٢٠١٥
الأصول غير الملموسة

معييار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) المعدل ٢٠١٥ الأصول غير الملموسة

المحتويات

فقرات	
١	هدف المعيار
٧-٢	نطاق المعيار
١٧-٨	تعريفات
١٧-٩	الأصول غير الملموسة
١٢-١١	قابلية الأصل غير الملموس للتحديد
١٦-١٣	التحكم فى الأصل غير الملموس
١٧	المنافع الاقتصادية المستقبلية
٦٧-١٨	الاعتراف و القياس
٣٢-٢٥	اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً
٤٣-٣٣	الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال
٤١-٣٥	قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال
٤٣-٤٢	النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التنفيذ المقتناة
٤٤	الأستحواذ عن طريق منحة حكومية
٤٧-٤٥	تبادل الأصول
٥٠-٤٨	الشهرة المولدة داخلياً
٦٧-٥١	الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً
٥٦-٥٤	مرحلة الأبحاث
٦٤-٥٧	مرحلة التطوير
٦٧-٦٥	تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً
٧١-٦٨	الاعتراف بالمصروف
٧١	المصروفات السابقة لا يجب الاعتراف بها كأصل
٨٧-٧٢	القياس بعد الاعتراف
٧٤	نموذج التكلفة
٨٧-٧٥	نموذج إعادة التقييم (ملغاة)

٩٦-٨٨	العمر الإنتاجى
١٠٦-٩٧	الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة
٩٩-٩٧	فترة و طريقة الاستهلاك
١٠٣-١٠٠	القيمة المتبقية
١٠٦-١٠٤	إعادة النظر فى فترة الاستهلاك و طريقته
١٠٨-١٠٧	الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة
١١٠-١٠٩	إعادة النظر فى تقدير العمر الإنتاجى
١١١	قابلية استرداد القيمة الدفترية - خسائر الاضمحلال
١١٧-١١٢	توقف استغلال الأصول و التصرف فيها
١٢٨-١١٨	الإفصاح
١٢٣-١١٨	عام
١٢٥-١٢٤	قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم (ملغاة)
١٢٧-١٢٦	نفقات الأبحاث و التطوير
١٢٨	معلومات أخرى
	أمثلة توضيحية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) المعدل ٢٠١٥ الأصول غير الملموسة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتناولها على وجه التحديد أى معيار آخر. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط فى حالة الوفاء ببعض المتطلبات. ويحدد هذا المعيار أيضاً كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة كما يتطلب إفصاحات محددة عن هذه الأصول.

٢- يطبق هذا المعيار على كافة المنشآت عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة فيما عدا :

- (أ) الأصول غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبى آخر.
- و(ب) الأصول المالية ، كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية- العرض".
- و(ج) الاعتراف وقياس وتقييم أصول التنقيب (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) " التنقيب وتقييم الموارد التعدينية")
- و(د) النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير و استخراج الثروات المعدنية والزيوت و الغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المتشابهة وحقوق التعدين الخاصة بها .

٣- فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نوع خاص من الأصول غير الملموسة ، فتطبق المنشأة ذلك المعيار الآخر بدلاً من هذا المعيار . فعلى سبيل المثال لا يطبق هذا المعيار على:

- (أ) الأصول غير الملموسة المقتناة بغرض البيع فى سياق النشاط المعتاد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) " المخزون " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٨) " عقود الإنشاء ").
- (ب) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) " ضرائب الدخل").
- (ج) عقود التأجير التى تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) الخاص بعمليات التأجير التمويلية.
- (د) الأصول الناتجة عن مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين").
- (هـ) الأصول المالية كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) حيث يغطى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة " و معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات فى شركات شقيقة".

٢٣ - ١

(و) الشهرة الناشئة عن تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").

(ز) تكاليف الاقتناء المؤجلة و الأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية بموجب عقود مع شركات تأمين ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) " عقود التأمين" حيث

يحدد ذلك المعيار متطلبات الإفصاح لتكاليف الاقتناء المؤجلة هذه وليس لتلك الأصول غير الملموسة. و بالتالى يطبق هذا المعيار على هذه الأصول غير الملموسة .

(ح) الأصول غير الملموسة غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع (أو التى تدخل ضمن مجموعة الإستيعادات المبوية على أنها محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

٤- عندما يتضمن أحد الأصول الملموسة أصول غير ملموسة مثل الأقراس المدمجة (فى حالة برمجيات الكمبيوتر) ، أو الوثائق القانونية (فى حالة التراخيص أو براءة الاختراع أو الأفلام) ، يتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصى فى تحديد العنصر الذى يتمتع بأهمية أكثر ومن ثم تحديد المعيار واجب التطبيق (معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة أو هذا المعيار). فعلى سبيل المثال ، فإن برمجيات الكمبيوتر المتعلقة بالتحكم فى عمل آلة معينة و التى لا يمكن القيام بعملية التشغيل بدونها ، يتم اعتبارها جزءاً مكماً لهذه الآلة ويتم معالجتها كأصول ثابتة. وعندما لا يتم اعتبار برمجيات الكمبيوتر جزءاً مكماً يتم معالجتها كأصول غير ملموسة وفقاً لهذا المعيار.

٥- يطبق هذا المعيار - ضمن أشياء أخرى - على النفقات المتعلقة بالإعلان ، والتدريب وتلك السابقة على بدء التشغيل ، وأنشطة الأبحاث والتطوير. وعلى الرغم من أن أنشطة الأبحاث والتطوير قد ينتج عنها أصل مادم ملموس إلا أنها تهدف فى المقام الأول إلى تطوير المعرفة وبالتالي يعتبر العنصر المادى مكوناً ثانوياً بالنسبة لمكونات الأصل غير الملموس .

٦- ملغاة .

٧- يستثنى من تطبيق أى معيار الحالات و الأنشطة و المعاملات المتخصصة للغاية التى تظهر فيها موضوعات محاسبية تحتاج إلى معالجة مختلفة. وتظهر هذه الموضوعات عند المحاسبة عن النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير أو استخراج الثروات المعدنية أو الزيت أو الغاز وذلك فى الصناعات الإستخراجية وفى حالات عقود التأمين و بالتالى لا ينطبق هذا المعيار على النفقات على هذه الأنشطة والعقود إلا أنه ينطبق على أصول أخرى غير ملموسة مستخدمة (مثل برامج الكمبيوتر) ونفقات أخرى يتم تحملها (مثل تكاليف بدأ التشغيل) فى الصناعات الإستخراجية أو تلك النفقات التى تتحملها شركات التأمين .

تعريفات

- ٨- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :
- الاستهلاك : هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من قيمة الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه .
- الأصل هو مورد :
- (أ) تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة .
- (ب) من المرجح أن تتدفق منه منافع اقتصادية للمنشأة.
- القيمة الدفترية : هي قيمة الأصل في قائمة المركز المالي بعد خصم مجمع الاستهلاك الخاص به ومجمع الخسارة الناتجة عن الاضمحلال.
- التكلفة : هي مبلغ النقدية أو ما في حكمها المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل الذي قدم من أجل الحصول على الأصل عند اقتنائه أو إنشائه أو المبلغ الخاص بهذا الأصل عند الاعتراف به أولاً طبقاً للمتطلبات المحددة لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى مثل معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم " .
- القيمة القابلة للاستهلاك : هي تكلفة الأصل ، أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة ناقصاً القيمة المتبقية له .
- التطوير : هو تطبيق نتائج الأبحاث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم إنتاج جديد أو محسن بشكل جوهري لمواد و أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات وذلك قبل البدء في الإنتاج على نطاق تجارى .
- القيمة من وجهة نظر المنشأة : هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تنشأ من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه في نهاية العمر الافتراضى له أو التي تتوقع تكبدها عند تسوية التزام .
- القيمة العادلة : هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
- خسارة الاضمحلال: هي الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع إسترداده منه.
- الأصل غير الملموس : هو أصل ذا طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادي .
- الأصول ذات الطبيعة النقدية : هي الأموال المحتفظ بها والأصول التي سوف تحصل بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة .
- الأبحاث : هي فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل إكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة .
- القيمة المتبقية : هي صافي القيمة المتوقع الحصول عليها في نهاية العمر الإنتاجى للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه إذا كان الأصل في العمر و الحالة المتوقعة له في نهاية العمر الإنتاجى له .
- العمر الإنتاجى : هو إما أن يكون :
- (أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل.
- (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من هذا الأصل .

الأصول غير الملموسة

٩- غالباً ما تتفق المنشأة الموارد أو تتحمل الالتزامات عند اقتناء أو تطوير أو تحسين أو المحافظة على الموارد غير الملموسة مثل المعارف العلمية أو التقنية ، أو عند تصميم وتنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة، والتراخيص ، والملكية الفكرية ، أو المعرفة بالسوق والعلامات التجارية بما فى ذلك الاسم التجارى وحقوق النشر. ومن الأمثلة الشائعة للبند التى تتضمنها العناوين السابقة ، برمجيات الكمبيوتر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع و أفلام الصور المتحركة وقوائم العملاء وحقوق خدمة تقديم الرهن العقارى وتراخيص صيد الأسماك وحصص الاستيراد و الامتيازات والعلاقات مع العملاء والموردين وولائهم وحصة السوق وحقوق التسويق.

١٠- قد لا تتفق كل البنود المذكورة فى الفقرة "٩" مع تعريف الأصل غير الملموس من حيث قابلية الأصل للتحديد و إمكانية التحكم فيه ومدى توافر المنافع الاقتصادية المستقبلية منه . وإذا لم ينطبق تعريف الأصل غير الملموس على أى بند يشمله هذا المعيار فإن نفقات الحصول على هذا البند أو نفقات إنتاجه داخلياً يتم معالجتها باعتبارها مصروفات فور إنفاقها . ومع ذلك إذا نتج البند عند دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء ، فإنه يعتبر جزء من الشهرة التى تم إقرارها فى تاريخ الاقتناء (راجع الفقرة "٦٨").

قابلية الأصل غير الملموس للتحديد

١١- يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابلاً للتحديد وذلك لفصله عن الشهرة، وتمثل الشهرة الناتجة عن دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء المبلغ الذى يدفعه المشتري متوقعاً حدوث منافع اقتصادية مستقبلية . وربما تنتج هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية من تضافر أصول محددة تم شراؤها أو من أصول قد لا تكون مؤهلة للاعتراف بها فى القوائم المالية بصورة منفردة والتى يكون المشتري على استعداد لسداد قيمة اقتنائها .

١٢- يكون الأصل قابلاً للتحديد عندما :

- (أ) يمكن فصله أو عزله عن المنشأة أو بيعه أو التنازل عنه أو الترخيص به أو تبادله سواء بشكل منفرد أو مع عقد أو أصل أو التزام ذا صلة .
- أو (ب) ينشأ عن حقوق تعاقدية أو غيرها من الحقوق القانونية بغض النظر عن مدى إمكانية التنازل عن هذه الحقوق أو فصلها عن المنشأة أو عن أى حقوق أو التزامات أخرى .

التحكم فى الأصل غير الملموس

١٣- تتحكم المنشأة فى أصل ما إذا كان لديها القدرة فى الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق منه. وتستطيع أن تحد من قدرة حصول الآخرين على هذه المنافع. وتنشأ عادة قدرة المنشأة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس بموجب الحقوق القانونية التى يمكن تنفيذها بحكم محكمة . وفى حالة غياب هذه الحقوق القانونية ، تزداد صعوبة تحقيق هذا التحكم. ومع ذلك ، لا تعتبر إمكانية تنفيذ الحقوق القانونية شرطاً ضرورياً للتحكم لأن المنشأة قد تكون قادرة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية بوسيلة أخرى .

١٤- قد تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية نتيجة المعرفة الفنية والمعرفة بظروف السوق . وتتحكم المنشأة فى هذه المنافع إذا كانت تلك المعارف يمكن حمايتها بواسطة الحقوق القانونية ، مثل حقوق التأليف والنشر ، أو تقييد اتفاقية التجارة (فى الحالات التى تسمح بها) أو من خلال الالتزامات القانونية المفروضة على العاملين من أجل المحافظة على السرية .

١٥- قد يتوفر للمنشأة فريق من العاملين المهرة ، وقد تستطيع المنشأة تحديد المهارات الإضافية التى يمكن اكتسابها عن طريق التدريب والتى يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية . وقد تتوقع المنشأة أن يستمر فريق العاملين فى تقديم مهاراتهم للمنشأة . ومع ذلك فعادة ما تكون قدرة المنشأة محدودة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة والناجمة عن فريق ماهر من العاملين أو عن التدريب ، مما يترتب عليه عدم اتفاق طبيعة هذه البنود مع تعريف الأصل غير الملموس . ولنفس السبب تقريباً فإن تعريف الأصل غير الملموس لا ينطبق على قدرة إدارية معينة أو مواهب تقنية ، ما لم تكن محمية بحقوق قانونية لاستخدامها وللحصول على المنافع الاقتصادية المتوقعة منها و أن تكون متفقة مع باقى متطلبات التعريف .

١٦- ربما يكون للمنشأة عملائها الدائمون أو حصة فى السوق وتتوقع المنشأة أن يستمر العملاء فى التعامل معها نتيجة لجهودها فى إقامة علاقات معهم و اكتساب ولائهم . ومع ذلك فإنه فى غيبة الحقوق القانونية للحماية أو أى أساليب أخرى للتحكم فى العلاقات مع العملاء أو اكتساب ولائهم تكون المنشأة غير قادرة على التحكم فى المنافع الاقتصادية الناتجة عن علاقة العملاء وولائهم مما يجعل هذه البنود لا تتفق مع تعريف الأصول غير الملموسة . وفى غياب الحقوق القانونية لحماية علاقات العملاء يقدم تبادل المعاملات بالنسبة لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية ، (خلاف عمليات دمج الأنشطة) الدليل على قدرة المنشأة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية النابعة عن علاقات العملاء . وحيث أن هذه المعاملات المتبادلة تقدم دليلاً على أن علاقات العملاء قابلة للفصل فإن هذه العلاقات تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس .

المنافع الاقتصادية المستقبلية

١٧- قد تتضمن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل غير الملموس إيرادات من بيع منتجات أو خدمات ، أو وفورات عن طريق تخفيض التكاليف ، أو منافع أخرى ناتجة من استخدام المنشأة للأصل . على سبيل المثال ، قد يترتب على استخدام الملكية الفكرية فى عملية الإنتاج تخفيض تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية .

الاعتراف والقياس

١٨- يتطلب الاعتراف ببند كأصل غير ملموس أن تثبت المنشأة أن البند يتفق مع :

(أ) تعريف الأصل غير الملموس (أنظر الفقرات من "٨" إلى "١٧") .

و (ب) معايير الاعتراف الواردة بهذا المعيار (راجع الفقرات من "٢١" إلى "٢٣") .

و ينطبق هذا المطلب على التكاليف التى يتم تكبدها أولاً لاختناء أصل غير ملموس أو لتوليد هذا الأصل داخلياً وكذلك على تلك التكاليف التى يتم تكبدها لاحقاً للإضافة لهذا الأصل أو لاستبداله أو لخدمته.

١٩- تتناول الفقرات من "٢٥" إلى "٣٢" تطبيق معايير الاعتراف على اختناء الأصول غير الملموسة بشكل منفرد وتتناول الفقرات من "٣٣" إلى "٤٣" تطبيق هذه المعايير على الأصول غير الملموسة المكتتة عند تجميع الأعمال وتتناول الفقرة "٤٤" القياس الأولى للأصول غير الملموسة المكتتة كمنحة حكومية وتتناول الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" تبادل الأصول غير الملموسة وتتناول الفقرات من "٤٨" إلى "٥٠" معالجة الشهرة المولدة داخلياً وتتناول الفقرات من "٥١" إلى "٦٧" الاعتراف الأولى والقياس للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

٢٠- تتميز طبيعة الأصول غير الملموسة بعدم إمكانية الإضافة إليها أو استبدال أجزاء منها فى كثير من الحالات وبالتالي يتم إنفاق معظم النفقات اللاحقة للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة فى الأصل غير الملموس القائم ، و هى بطبيعتها لا تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الاعتراف به الواردة فى هذا المعيار . بالإضافة إلى ذلك فإنه من الصعوبة ربط النفقات اللاحقة بشكل مباشر مع أصل غير ملموس بعينه وليس بالنشاط ككل ، لذلك من النادر الاعتراف بالنفقات اللاحقة ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس . والنفقات اللاحقة هى تلك التى يتم تكبدها بعد الاعتراف الأولى للأصل غير الملموس الذى تم اختناؤه أو بعد استكمال الأصل غير الملموس المولد داخلياً ، وطبقاً للفقرة "٦٣" يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية و الأسماء التجارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبند المشابهة فى جوهرها (سواء مكتتة من الخارج أو مولدة من الداخل) كأرباح أو خسائر عند تكبدها وذلك لأنه لا يمكن التمييز بين هذه النفقات و النفقات الخاصة بتطوير النشاط ككل .

٢١- يعترف بالأصل غير الملموس إذا :

- (أ) كان من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تنسب إلى الأصل .
و (ب) كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بدرجة يعتمد عليها .

٢٢- تحدد المنشأة احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية مستخدمة فى تلك افتراضات منطقية معقولة تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية التى سوف تسود خلال العمر الافتراضى للأصل .

٢٣- تلجأ المنشأة إلى الحكم الشخصى لتقييم درجة الثقة فى تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة باستخدام الأصل على أساس الأدلة المتاحة وقت الاعتراف الأولى مع ترجيح الأدلة الخارجية .

٢٤- يقاس الأصل غير الملموس عند الاعتراف الأولى بالتكلفة .

اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً

٢٥- من الطبيعى أن يعكس السعر الذى تدفعه المنشأة لاقتناء أصل غير ملموس منفرداً توقعات بشأن احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل للمنشأة ، وينعكس أثر هذه الاحتمالية على تكلفة الأصل ، وبالتالي يعتبر معيار الاعتراف بالاحتمالية الوارد فى الفقرة "٢١(أ)" مناسباً للأصول غير الملموسة المكتتاة بشكل منفرد .

٢٦- بالإضافة إلى ذلك يمكن قياس الأصل الذى يتم اقتنائه بشكل منفرد بدرجة يعتمد عليها وذلك عندما يكون سعر الشراء مدفوع نقداً أو مقابل أصول أخرى ذات طبيعة نقدية .

٢٧- تتضمن تكلفة الأصل الملموس الذى يتم اقتنائه منفرداً :

- (أ) سعر شراؤه بما فى ذلك الرسوم الجمركية و ضرائب المشتريات غير المستردة.
- و(ب) أية تكاليف مباشرة متعلقة بإعداد الأصل للاستخدام فى الغرض الذى أقتنى من أجله.

٢٨- أمثلة التكاليف المباشرة :

- (أ) تكاليف مزايا العاملين (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)) الناشئة مباشرة من تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية .
- و(ب) الأتعاب المهنية الناشئة مباشرة عن تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية.
- و(ج) تكاليف الاختبارات الخاصة بصلاحية تشغيل الأصل .

٢٩- أمثلة عن نفقات لا تعتبر جزءاً من تكاليف الأصل غير الملموس :

- (أ) تكاليف إدخال منتج أو خدمة جديدة (بما فى ذلك تكاليف الإعلانات و الأنشطة الترويجية) .
- و(ب) تكاليف القيام بالنشاط فى موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما فى ذلك تكاليف تدريب العمالة) .
- و(ج) التكاليف الإدارية والمصروفات العمومية .

٣٠- ويتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل فى الحالة المطلوبة للتشغيل طبقاً لما تراه الإدارة وبالتالي فإن التكاليف التى يتم تكبدها عند استخدام أو نقل الأصل غير الملموس لا تدخل ضمن القيمة الدفترية للأصل ،على سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية للأصل :

- (أ) التكاليف التى يتم تكبدها فى حالة أن يكون الأصل صالحاً للتشغيل كما ترى الإدارة ولم يستخدم بعد .
- و(ب) خسائر التشغيل المبدئية مثل تلك الخسائر التى يتم تكبدها أثناء بناء الطلب على منتجات الأصل.

٣١- تتم بعض العمليات مع تطور الأصل غير الملموس إلا أنها لا تؤدى بالضرورة إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة وقد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة التطوير . وحيث أن العمليات العرضية لا يمكن بالضرورة أن تؤدى إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة لذا يتم الإعراف بالدخل والمصروفات ذات الصلة الخاصة بالعمليات العرضية على الفور ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وتدخل ضمن تبويب الإيرادات أو المصروفات حسب الحالة.

٣٢- إذا ما تم تأجيل دفع مبلغ من قيمة الأصل غير الملموس بعد فترة الإئتمان العادية فإن تكلفة الأصل غير الملموس تكون معادلة للسعر النقدى . ويتم معالجة الفرق بين هذا المبلغ والمبالغ الإجمالية المدفوعة باعتبارها مصروفات فوائد عن فترة منح الإئتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكاليف الإقراض".

الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال

٣٣- طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" فإنه فى حالة اقتناء أى أصل غير ملموس ضمن تجميع أعمال فإن تكلفة هذا الأصل هى قيمته العادلة فى تاريخ الاقتناء. وتعكس القيمة العادلة توقعات السوق بشأن قابلية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلى المنشأة ، وبمعنى آخر تتوقع المنشأة أنه سيكون هناك تدفق داخل لمنافع اقتصادية حتى فى حالة وجود عدم تأكد فيما يتعلق بتوقيت ومبلغ التدفق الداخلى هذا. أى أن أثر هذه القابلية ينعكس فى قياس القيمة العادلة للأصل و بالتالى فإن معيار الاعتراف بالقابلية الوارد فى الفقرة "٢١(أ)" يعد مناسباً للأصول غير الملموسة المكتتاة عند تجميع الأعمال. وإذا كان هناك أصل قد تم اقتناءه فى تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها . لذا فإن شروط القياس التى يعتمد عليها والواردة فى فقرة "٢١(ب)" تتحقق دائماً للأصول غير الملموسة المكتتاه فى عمليات تجميع الأعمال.

٣٤- طبقاً لهذا المعيار ومعييار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) يعترف المكتتى فى تاريخ الاقتناء بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا ما أمكن قياس هذا الأصل بدرجة يعتمد عليها بغض النظر عن قيام بائع هذا الأصل بالاعتراف به أم لا قبل تجميع الأعمال. وهذا يعنى أن المكتتى يعترف بمشروعات الأبحاث والتطوير الخاصة بالبائع بشكل منفصل عن الشهرة إذا كان المشروع يتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ويمكن قياس قيمته العادلة بدرجة يعتمد عليها ويتفق مشروع الأبحاث والتطوير الجارية مع تعريف الأصل غير الملموس فى الحالات التالية :

(أ) إذا كان يتفق مع تعريف الأصل.

و(ب) إذا كان قابل للتحديد أى يمكن فصله أو يمكن أن ينشأ نتيجة لحقوق تعاقدية أو قانونية .

قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال

٣٥- إذا كان هناك أصل غير ملموس قد تم اقتناؤه فى تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها . وعندما يترتب على التقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس مجموعة من المخرجات المتوقعة باحتمالات مختلفة ، يتم ادخال عنصر عدم التأكد ضمن عملية قياس القيمة العادلة للأصل بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية .

٣٦- قد يمكن فصل الأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال فقط فى حالة أن يكون معه عقد أو أصل أو التزام محدد . وفى هذه الحالات يقوم المقتنى بالاعتراف بالأصل غير الملموس منفصلاً عن الشهرة ولكن مع البند ذو العلاقة .

٣٧- قد يعترف المقتنى بمجموعة من الأصول غير الملموسة التى تكمل بعضها البعض كأصل واحد بشرط أن تكون لكل هذه الأصول عمر إنتاجى مماثل . فمثلاً يتم استخدام مصطلحى "الماركة" و "أسم الماركة" كمرادفين للعلامات التجارية وغيرها من العلامات ولكن يعتبر المصطلحان السابقان مصطلحات تسويقية عامة تستخدم إجمالاً للإشارة إلى مجموعة من الأصول المكملة لبعضها تضم الخبرات المهنية وعلامة الخدمة والصنع وغيرها .

٣٨- ملغاة.

٣٩- ملغاة.

٤٠- ملغاة.

٤١- ملغاة.

النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التنفيذ المقتناة

٤٢- يتم تطبيق الفقرات من "٥٤" إلى "٦٢" عند المحاسبة عن نفقات الأبحاث والتطوير التى :
(أ) ترتبط بمشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والتى يعترف بها كأصل غير ملموس .
(ب) تم تكبدها بعد اقتناء المشروع .

٤٣ - يعنى تطبيق المتطلبات الواردة فى الفقرات من "٥٤" إلى "٦٢" أن يتم المحاسبة عن النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والمعترف بها كأصل غير ملموس كالاتى:

- (أ) الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات أبحاث.
- و (ب) الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس الواردة فى فقرة "٥٧"
- و (ج) إضافتها إلى الرصيد الدفترى لمشروع الأبحاث أو التطوير الذى تم اقتناؤه إذا كانت نفقات التطوير تتفق مع معايير الاعتراف الواردة فى الفقرة "٥٧".

الأستحواذ عن طريق منحة حكومية

٤٤ - قد يتم فى بعض الحالات اقتناء الأصل غير الملموس بدون مقابل أو بمقابل رمزى عن طريق منحة حكومية . وقد يحدث هذا عندما تخصص الحكومة أو تتنازل للمنشأة عن أصول غير ملموسة مثل حقوق الهبوط فى المطار والترخيص لتشغيل محطات الإذاعة أو التلفزيون ، وتراخيص الاستيراد أو الحصص أو الحق فى استخدام موارد أخرى محظور استخدامها . وطبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" ، ربما تختار المنشأة أن تعترف أولاً بكل من الأصل غير الملموس و المنحة بالقيمة العادلة. وإذا ما اختارت المنشأة عدم الاعتراف أولاً بالأصل بالقيمة العادلة ، فإن المنشأة تعترف بالأصل بقيمة رمزية بموجب معالجة أخرى أجازها معيار المصرى رقم (١٢) مضافاً إليها نفقات إعداد الأصل لاستخدامه فى الغرض المعد له .

تبادل الأصول

٤٥ - يجوز تبادل أصل أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية ونستعرض فيما يلى تبادل أحد الأصول غير النقدية بأصل آخر والذى يسرى أيضاً على التبادلات الواردة بالعبرة السابقة. وتقاس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم :

- (أ) تكن معاملة التبادل ليست ذات جوهر تجارى.
- أو (ب) تكن القيمة العادلة غير قابلة للقياس إما للأصل المقتنى أو للأصل المتنازل عنه .
- ويقاس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة الاستبعاد الفورى للأصل المتنازل عنه من الدفاتر . وفى حالة عدم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

٤٦ - تحدد المنشأة الجوهر التجارى لعملية المبادلة وذلك بأخذها فى الاعتبار مدى توقع التغير فى تدفقاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة . وتكون عملية التبادل ذات جوهر تجارى فى الحالات الآتية :

(أ) إذا اختلفت مكونات التدفقات النقدية (من مخاطر وتوقيت وقيم) للأصل المقتنى عن تلك الخاصة بالأصل المتنازل عنه.

و(ب) إذا تغيرت القيمة من وجهة نظر المنشأة لأى جزء من عمليات المنشأة والتي قد تأثرت بهذه المعاملة نتيجة لهذا التبادل.

و(ج) إذا كان الفرق فى (أ) أو (ب) له علاقة جوهرية بالقيمة العادلة بالأصول المتبادلة .
ولأغراض تحديد الجوهر التجارى لعملية التبادل فإن القيمة من وجهة نظر المنشأة لأى جزء من عمليات المنشأة الذى تأثر بالمعاملة تعكس التدفقات النقدية بعد الضرائب. وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمليات حساب تفصيلية .

٤٧- تحدد الفقرة "٢١(ب)" أن أحد شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس هو إمكانية قياس تكلفته بدرجة يعتمد عليها. ويمكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذى لا يوجد له معاملات سوقية مشابهة بدرجة يعتمد عليها فى الحالات التالية :
(أ) عدم وجود اختلافات جوهرية فى تقديرات القيمة العادلة لهذا الأصل .
أو (ب) وجود نطاق للتقديرات يمكن إستخدامه بدرجة مناسبة لقياس القيمة العادلة.
وفى حالة قدرة المنشأة على تحديد القيمة العادلة للأصل المقتنى أو المتنازل عنه بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المقتنى أكثر وضوحاً .

الشهرة المولدة داخلياً

٤٨- لا يعترف بالشهرة المتولدة داخلياً كأصل .

٤٩- فى بعض الحالات ، يتم تكبد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية ، غير أنها لا تؤدى إلى خلق أصلاً غير ملموساً يتفق مع متطلبات الاعتراف التى تم إقرارها فى هذا المعيار ، وتوصف غالباً هذه النفقات بأنها تساهم فى الشهرة المولدة داخلياً . و لا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً ضمن الأصول وذلك لأنها لا تعتبر مورداً محدداً أى ليست منفصلة وليست ناشئة عن تعاقدات أو أمور قانونية أخرى تتحكم فيه المنشأة ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها .

٥٠- قد يتضمن الاختلاف بين القيمة السوقية للمنشأة و القيمة الدفترية لصافى الأصول التى يمكن تحديدها فى أى وقت مجموعة من العوامل التى تؤثر فى قيمة المنشأة. ومع ذلك لا يمكن اعتبار هذه الفروق على أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التى تتحكم فيها المنشأة .

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٥١- يصعب فى بعض الأحيان تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهل للاعتراف به كأصل ذلك لأنه من الصعب غالباً :

(أ) تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وتوقيت حدوث ذلك .

و (ب) تحديد تكلفة الأصل بدرجة يعتمد عليها.

٥٢- لى يتم تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً يتفق مع متطلبات الاعتراف ، تصنف المنشأة مراحل تكوين الأصل إلى :

(أ) مرحلة البحث

و(ب) مرحلة التطوير

وبالرغم من أن المصطلحين "البحث" و "التطوير" قد تم تعريفهما ، فإن المصطلحين " مرحلة البحث" و"مرحلة التطوير" لهما معنى أوسع لغرض هذا المعيار .

٥٣- إذا كانت المنشأة لا تستطيع أن تميز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشروع داخلى من أجل إنشاء أصل غير ملموس، تتعامل المنشأة مع النفقات المتعلقة بهذا المشروع باعتبارها قد أنفقت فى مرحلة البحث فقط .

مرحلة الأبحاث

٥٤- لا يعترف بالأصل غير الملموس الناشئ عن الأبحاث (أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلى) . ويتم الإعتراف بنفقات الأبحاث (أو نفقات مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلى) كمصروف فور إنفاقها .

٥٥- لا تستطيع المنشأة أن تبرهن أن الأصل غير الملموس فى مرحلة البحث المتعلقة بمشروع داخلى ، سوف ينتج منافع إقتصادية مستقبلية محتملة . ولذلك ، يتم دائماً الإعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها .

٥٦- من أمثلة أنشطة الأبحاث ما يلى :

(أ) الأنشطة التى تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.

و(ب) البحث عن تطبيقات للإكتشافات الناتجة عن أبحاث ومعارف أخرى.

و(ج) البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة.

و(د) تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عمليات التشغيل.

مرحلة التطوير

٥٧- يعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلى) إذا توافرت لدى المنشأة كل ما يلى :

(أ) دراسة جدوى فنية لإستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحاً للبيع أو للإستخدام.

و(ب) توافر النية لدى المنشأة لإستكمال الأصل غير الملموس لإستخدامه أو لبيعه.

و(ج) قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل غير الملموس .

و(د) معرفة ما إذا كان الأصل غير الملموس سوف يكون قادراً على تحقيق منافع إقتصادية

مستقبلية محتملة . ويمكن للمنشأة أن توضح مدى توافر سوق لما ينتجه هذا الأصل غير

الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه، أو إذا كان سوف يتم إستخدام هذا الأصل داخلياً

فيكون لدى المنشأة القدرة على تحديد منفعة إستخدام هذا الأصل غير الملموس .

و(هـ) مدى توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لإستكمال تطوير و استخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

و(و) قدرة المنشأة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة يعتمد عليها .

٥٨- قد تستطيع المنشأة خلال مرحلة تطوير المشروع ، ان تحدد الأصل غير الملموس وتبرهن على إنه سوف ينتج منافع إقتصادية مستقبلية محتمل حدوثها . ويرجع ذلك لأن مرحلة تطوير مشروع تعتبر أكثر تقدماً من مرحلة البحث.

٥٩- من أمثلة أنشطة التطوير ما يلى :

(أ) تصميم و إنشاء و إختبار نماذج و اسطوانات ما قبل التشغيل.

و(ب) تصميم عدد وأدوات و اسطوانات متعلقة بتقنية جديدة.

و(ج) تصميم و إنشاء وتشغيل مصنع استرشادى وليس على نطاق مجدى إقتصادياً للتشغيل التجارى.

و(د) تصميم و إنشاء و اختبار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو مراحل أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة .

٦٠- لكى نوضح كيفية تحقيق الأصل غير الملموس لمنافع إقتصادية محتملة تقدر المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل باستخدام المبادئ الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول". و فى حالة تحقيق الأصل منافع إقتصادية فقط باشتراكه مع أصول أخرى عندئذ تطبق المنشأة مفهوم الوحدات المولدة للنقود الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

٦١- يمكن توضيح مدى توافر موارد من أجل إستكمال المنافع وإستخدامها والحصول عليها من الأصل غير الملموس ، وذلك مثلاً من خلال وجود خطة عمل توضح الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى المطلوبة ومدى قدرة المنشأة على توفير هذه الموارد . وفى حالات خاصة يمكن للمنشأة توضيح مدى توافر تمويل خارجى من خلال الحصول على خطاب من المقرض يفيد رغبته فى تمويل الخطة.

٦٢- يمكن عادة قياس تكلفة تكوين الأصل غير الملموس داخلياً بدرجة يعتمد عليها من خلال وجود نظام تكاليف للمنشأة يعمل على قياس المرتبات والنفقات الأخرى التى تم إنفاقها فى سبيل الحصول على حقوق التأليف والنشر أو التراخيص أو تطوير برمجيات الكمبيوتر .

٦٣- العلامات التجارية للسلع و البيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبندود الأخرى المشابهة فى جوهرها والتى يتم تولدها داخلياً لا يعترف بها، كأصول غير ملموسة.

٦٤- لا يمكن فصل النفقات المتعلقة بالعلامات التجارية و البيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبند المشابهة فى الجوهر والمولدة داخلياً عن تكلفة تطوير النشاط بوجه عام . ولذلك لا يتم الاعتراف بهذه البنود كأصول غير ملموسة .

تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٦٥- تعتبر تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً لغرض الفقرة "٢٤" هى مبلغ النفقات التى تم إنفاقها من التاريخ الذى بدأ فيه الاعتراف بالأصل غير الملموس وفقاً للفقرات "٢١" ، "٢٢" ، "٥٧" . وتحظر الفقرة "٧١" رد النفقات التى تم الاعتراف بها كمصروفات سابقاً.

مثال لشرح الفقرة ٦٥

منشأة تقوم بتطوير عملية جديدة للإنتاج بلغت النفقات التى تكبدتها المنشأة فى عام ٢٠٠٥ مبلغ ١٠٠٠ منها مبلغ ٩٠٠ قبل ٢٠٠٥/١٢/١ ومبلغ ١٠٠ فيما بين ٢٠٠٥/١٢/١ ، ٢٠٠٥/١٢/٣١ و تستطيع المنشأة أن تبين أن عملية الإنتاج فى ٢٠٠٥/١٢/١ تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس ويقدر مبلغ المعرفة الخاصة بالعملية (بما فى ذلك التدفقات النقدية لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام) بواقع ٥٠٠ .

فى نهاية ٢٠٠٥ تم الإعتراف بالعملية كأصل غير ملموس بتكلفة تبلغ ١٠٠ (النفقات التى تم تكبدها منذ تاريخ الوفاء بمعايير ومتطلبات الإعتراف أى فى ٢٠٠٥/١٢/١).

يتم الإعتراف بمبلغ ٩٠٠ الذى تم تكبده قبل ٢٠٠٥/١٢/١ كمصروف لأنه لم يتم الوفاء بمتطلبات ومعايير الإعتراف حتى ٢٠٠٥/١٢/١ و لا تمثل هذه النفقات جزء من تكاليف عملية الإنتاج المعترف بها فى قائمة المركز المالى .

أثناء عام ٢٠٠٦ بلغت النفقات ٢٠٠٠ وفى نهاية ٢٠٠٦ قدر مبلغ المعرفة الخاص بالعملية بواقع ١٩٠٠ (بما فى ذلك التدفقات النقدية للخارج لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام) .

فى نهاية ٢٠٠٦ بلغت تكلفة العملية ٢١٠٠ (١٠٠ نفقات معترف بها فى نهاية ٢٠٠٥ بالإضافة إلى نفقات تبلغ ٢٠٠٠ معترف بها فى ٢٠٠٦)

اعترفت المنشأة بخسائر اضمحلال تبلغ ٢٠٠ لتسوية القيمة الدفترية للعملية قبل الخسارة الناتجة عن نقص القيمة ٢١٠٠ مع القيمة القابلة للاسترداد ١٩٠٠ ويتم رد المبلغ الذى يمثل الخسارة الناتجة عن الاضمحلال فى الفترة اللاحقة فى حالة استيفاء شروط الرد الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

٦٦- تتكون تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً من كافة النفقات التى يمكن أن تنسب أو تخصص بشكل مباشر أو التى يمكن تحميلها طبقاً لأساس مقبول وثابت من أجل تكوين الأصل أو إنتاجه و إعدادة للاستخدام فى الغرض المعد له . وقد تشمل التكلفة ما يلى :

(أ) النفقات الخاصة بالمواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة فى إنتاج الأصل غير الملموس .

و(ب) المرتبات والأجور و التكاليف الأخرى المرتبطة بالأفراد العاملين و المستخدمة بشكل مباشر فى إنشاء الأصل . (كما هو محدد فى معيار المحاسبة المصرى الخاص بمزايا العاملين) .

و(ج) مصروفات تسجيل أى حق قانونى.

و(د) استهلاك براءات الاختراع و التراخيص المستخدمة فى تحقيق الأصل غير الملموس.
و يوضح معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) المقاييس الخاصة بالاعتراف بالفائدة كمكون لتكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً.

- ٦٧- لا تعتبر البنود التالية ضمن مكونات التكلفة للأصل غير الملموس المولد داخلياً :
- (أ) نفقات البيع ، والنفقات الإدارية والنفقات غير المباشرة العامة الأخرى ، ما لم يكن من الممكن تخصيص هذه النفقات بشكل مباشر لإعداد الأصل ليكون صالحاً للإستخدام .
- و(ب) الخسائر الناتجة عن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل الأولية التى تم تكبدها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له.
- و(ج) النفقات المتعلقة بتدريب العاملين من أجل تشغيل الأصل .

الاعتراف بالمصروف

- ٦٨- يعترف بالنفقات التى تتعلق بالبنود غير الملموسة كمصروفات فور إنفاقها ما لم :
- (أ) تشكل هذه النفقات جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس وينطبق عليها مقاييس الاعتراف بالأصل غير الملموس (راجع الفقرات من "١٨" إلى "٦٧").
- أو (ب) يكن قد تم اقتناء البند عند تجميع الأعمال و لا يمكن الاعتراف به كأصل غير ملموس ، وإذا كان الأمر كذلك تمثل هذه النفقات (المتضمنة فى تكلفة وتجميع الاعمال) جزء من المبلغ المنسوب للشهرة فى تاريخ الاقتناء (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)).

٦٩- فى بعض الحالات يتم تكبد النفقات من أجل تقديم منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة دون أن يترتب على ذلك إنشاء أى أصول غير ملموسة أو أصول أخرى يمكن الاعتراف بها . وفى هذه الحالات ، يتم الإعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها. وفى حالة توريد بضاعة، تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما يكون لها الحق فى هذه البضائع. وفى حالة تقديم خدمة تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما تقدم لها هذه الخدمة . ومن أمثلة ذلك نفقات الأبحاث التى يعترف بها دائماً كمصروف فور إنفاقها (راجع الفقرة "٥٤") إلا فى حالة اقتناءها كجزء من عملية تجميع أعمال. ومن أمثلة النفقات الأخرى التى يعترف بها كمصروفات عند إنفاقها ما يلى :

- (أ) النفقات المتعلقة بتأسيس كيان قانونى جديد مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم والمصروفات الأخرى التى يتم إنفاقها عند التأسيس ما لم تكن هذه النفقات متضمنة فى التكلفة المتعلقة ببند من بنود الأصول الثابتة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)).
- وتتضمن هذه النفقات تلك التى يتم إنفاقها لإفتتاح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لبدء منتجات جديدة والتى تعرف بالتكاليف السابقة على بدء التشغيل .
- (ب) النفقات المتعلقة بأنشطة التدريب.
- (ج) النفقات المتعلقة بأنشطة الإعلان والترويج (بما فى ذلك الكتالوجات المرسلة بالبريد).
- (د) النفقات المتعلقة بنقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جزء منها.

٦٩- يكون للمنشأة الحق فى البضاعة عندما تمتلكها . وبالمثل عندما يكون قد تم إنشاءها عند المورد طبقاً لشروط عقد التوريد ، ويكون للمنشأة الحق فى طلب التوريد مقابل الدفع . وتكون الخدمة قد قدمت عندما تكون قد أدبت من المورد طبقاً لشروط عقد توريد الخدمة مع المنشأة وليس عندما تستخدمها المنشأة لتقديم خدمة أخرى مثل تقديم خدمة الإعلان للعملاء .

٧٠- لا تمنع الفقرة "٦٨" المنشأة من الإعتراف بالمبالغ المدفوعة مقدماً بإعتبارها أصلاً عندما يكون السداد قد تم مقدماً قبل تسليم البضائع أو أداء الخدمات .

المصروفات السابقة لا يجب الإعتراف بها كأصل

٧١- النفقات المتعلقة بالبند غير الملموسة والتي سبق الاعتراف أولاً بها كمصروفات لا يجوز الاعتراف بها فى تاريخ لاحق كجزء من تكلفة أصل غير ملموس .

القياس بعد الاعتراف

٧٢- على المنشأة أن تطبق نموذج التكلفة الوارد فى الفقرة "٧٤" .

٧٣- ملغاة.

نموذج التكلفة

٧٤- بعد الاعتراف الأولى يتم إثبات الأصل غير الملموس بالتكلفة مخصصاً منها مجمع الاستهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

نموذج إعادة التقييم

من ٧٥ - إلى ٨٧ ملغاة .

العمر الإنتاجي

٨٨- تقدر المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدداً أو غير محدد ، فإذا كان محدداً تحدد مدة العمر الإنتاجي لهذا الأصل أو عدد وحداته الإنتاجية أو الوحدات المشابهة . وتعتبر المنشأة أن الأصل ليس له عمر إنتاجي محدد عندما لا يوجد حداً منظوراً للمدة التي يتوقع فيها الأصل أن يحقق تدفقات نقدية للداخل للمنشأة وذلك بناء على تحليل لجميع العوامل ذات الصلة .

٨٩- تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي . ويتم إستهلاك الأصل غير الملموس الذى له عمر إنتاجي محدد (راجع الفقرات من "٩٧" إلى "١٠٦") أما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير محدد فلا يستهلك (راجع الفقرات من "١٠٧" إلى "١١٠") .

و توضح الأمثلة الإيضاحية الواردة مع هذا المعيار تحديد العمر الإنتاجى للأصول المختلفة والمحاسبة عنها بناء على ذلك .

٩٠- هناك العديد من العوامل التى تؤخذ فى الإعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس ، منها:

- (أ) الإستخدام المتوقع للأصل وهل سيتم إدارة الأصل بكفاءة .
- و(ب) دورة العمر الإنتاجى النموذجية للأصل و المعلومات العامة بشأن تقديرات العمر الإنتاجى للأصول المشابهة التى تستخدم بنفس الطريقة .
- و(ج) التقادم الفنى والتكنولوجى و أى تقادم آخر .
- و(د) استقرار الصناعة التى تستخدم فيها الأصل و التغير فى الطلب على المنتجات أو الخدمات التى ينتجها الأصل .
- و(هـ) تصرفات المنافسين الحاليين والمحتملين .
- و(و) مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل ، كذلك قدرة المنشأة و استعدادها للوصول إلى ذلك المستوى .
- و(ز) فترة التحكم فى الأصل وكذلك المحددات القانونية أو ما فى حكمها المتعلقة باستخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المختصة بالأصل .
- و(ح) ما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل يعتمد على العمر الإنتاجى لأصول أخرى فى المنشأة .

٩١- لا يعنى مصطلح "غير محدد" أن العمر الإنتاجى للأصل بلا نهاية حيث أن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوبة لصيانة الأصل عند مستوى أدائه المقدر وقت تقدير عمره الإنتاجى . ويعكس ذلك قدرة المنشأة و نيتها للوصول إلى هذا المستوى . وبالتالي فنتيجة إعتبار الأصل ذا عمر إنتاجى غير محدد لا يجب أن تعتمد على أن النفقات المستقبلية المتوقعة تتجاوز النفقات المطلوبة للحفاظ على مستوى أداء الأصل .

٩٢- بالنظر إلى التطورات السريعة للتكنولوجيا ، فإن برمجيات الكمبيوتر و العديد من الأصول غير الملموسة الأخرى تعتبر عرضة للتقادم التكنولوجى . ولذلك فمن المتوقع أن تنسم أعمارها الإنتاجية بالقصر .

٩٣- على الرغم من أن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس قد يمتد لفترة طويلة نسبياً فإنه يتسم دائماً بالمحدودية ، ويتم تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس وفقاً لاعتبارات الحيطة والحذر نتيجة عدم التأكد ولكن هذا لا يبرر اختيار عمر أقصر بصورة غير واقعية .

٩٤- إذا نشأت قدرة المنشأة فى الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال حقوق قانونية تم منحها للمنشأة لفترة محدودة ، فإن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس يجب ألا يتجاوز فترة الحقوق القانونية بل قد يكون أقصر من هذه الفترة اعتماداً على الفترة التى تتوقع فيها المنشأة استخدام الأصل . و فى حالة إنتقال الحقوق القانونية أو التعاقدية لمدة محدودة قابلة للتجديد عندئذ يتضمن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس فترات التجديد فقط فى حالة وجود دليل يؤكد التجديد دون تكاليف جوهرية .

ويقاس العمر الإنتاجى لأصل غير ملموس تم أقتناء الحق فيه من خلال عملية تجميع أعمال بالفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذى تم بموجبه منح الحق ولا يتضمن فترات التجديد .

٩٥- قد تكون هناك عوامل إقتصادية وقانونية تؤثر فى العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس . و تحدد العوامل الإقتصادية الفترة التى سيتم على مدارها الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية ، أما العوامل القانونية فقد تقلل من الفترة التى تتحكم على مدارها المنشأة فى الحصول على تلك المنافع . ويعتبر العمر الإنتاجى هو الفترة الأقصر من الفترات التى تتحدد طبقاً لهذه العوامل .

٩٦- لا يكون تجديد الحقوق القانونية مؤكداً إلا فى حالة توافر مجموعة من العوامل من أهمها :
(أ) توافر دليل (قد يكون مبنياً على خبرة سابقة) يفيد بأنه سيتم تجديد الحقوق القانونية . وإذا كان التجديد مشروط بموافقة الغير لابد من توافر دليل على إمكانية الحصول على موافقة الغير .
(ب) توافر دليل على أنه سيتم إستيفاء الشروط الضرورية لتجديد الحق القانونى فى حالة وجود هذه الشروط .

(ج) عدم انخفاض القيم العادلة للأصل غير الملموس مع إقتراب تاريخ الإنتهاء الأساسى ، أو أن تكلفة تجديد الحق الأساسى لا تزيد عن قيمة الانخفاض فى القيمة العادلة للأصل غير الملموس . وفى حالة أن تكون تكاليف التجديد كبيرة وهامة مقارنة بمقارنة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من التجديد عندئذ تمثل تكاليف التجديد من الناحية الموضوعية تكلفة اقتناء أصل غير ملموس جديد عند تاريخ التجديد .

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

فترة وطريقة الاستهلاك

٩٧- يحمل المبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس بطريقة منتظمة على مدار الاستفادة المتوقعة منه وفقاً لأفضل تقدير له . ويبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام أى عندما يكون فى مكان و حالة تسمح له بالتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة . ويتوقف الاستهلاك فى تاريخ تبويب الأصل كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو أن يدخل ضمن مجموعة محتفظ بها بغرض البيع) طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة " أو تاريخ استبعاد الأصل أيهما أقرب . و يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذى تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل . فإذا لم يمكن تحديد ذلك النمط بدرجة يعتمد عليها ، تستخدم طريقة القسط الثابت . ويعترف بعبء الاستهلاك كمصروف خلال كل فترة ما لم يسمح أو يتطلب معيار محاسبة آخر أن يتم تضمينها فى القيمة الدفترية لأصل آخر .

٩٨- يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتحميل المبلغ القابل للاستهلاك على أساس منتظم على العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس و تتضمن هذه الطرق القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج. و يتم اختيار الطريقة المستخدمة على أساس النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل. وتطبق الطريقة بشكل ثابت من فترة لأخرى ما لم يكن هناك تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل.

٩٩- عادة ما يتم الاعتراف بالاستهلاك ضمن الأرباح أو الخسائر إلا أنه أحياناً ما تستخدم المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بالكامل فى إنتاج أصول أخرى. وفى هذه الحالة يمثل مبلغ التحميل الخاص بالاستهلاك جزء من تكلفة الأصل الآخر ويدخل ضمن قيمته الدفترية ، على سبيل المثال يدخل استهلاك الأصول غير الملموسة المستخدمة فى أى عملية إنتاج ضمن القيمة الدفترية للمخزون (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون").

القيمة المتبقية

١٠٠- يفترض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوى صفراً إلا فى حالة :

(أ) تعهد طرف ثالث بشراء الأصل فى نهاية عمره الإنتاجى .

أو (ب) تواجد سوق نشطة للأصل و :

(١) يمكن تحديد القيمة المتبقية له بما يتفق مع تلك السوق النشطة

و (٢) من المحتمل أن توجد مثل تلك السوق النشطة فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل .

١٠١- يحدد المبلغ القابل للاستهلاك للأصل الذى له عمر إنتاجى محدد بعد خصم القيمة المتبقية. وتعنى أى قيمة متبقية بخلاف الصفر أن المنشأة تتوقع التصرف فى الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الإقتصادى.

١٠٢- يتم تقدير القيمة المتبقية للأصل بناء على المبلغ القابل للاسترداد من التصرف باستخدام الأسعار السارية فى تاريخ التقدير لبيع أصل مشابه قد وصل إلى نهاية عمره الإنتاجى ويعمل تحت ظروف مشابهة لتلك التى سوف يعمل فيها الأصل . وتراجع القيمة المتبقية على الأقل فى نهاية كل سنة مالية ويتم المحاسبة عن التغير فى القيمة المتبقية للأصل كتغير فى التقدير المحاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء".

١٠٣- قد تزيد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس بحيث تصبح معادلة أو تزيد عن القيمة الدفترية للأصل. و فى هذه الحالة يكون مبلغ الاستهلاك صفراً وحتى تنخفض القيمة المتبقية بعد ذلك إلى مبلغ أقل من القيمة الدفترية للأصل .

إعادة النظر فى فترة الاستهلاك وطريقته

١٠٤- يعاد النظر فى فترة الاستهلاك و طريقته للأصول غير الملموسة ذات عمر إنتاجى محدد فى نهاية كل سنة مالية على الأقل . فإذا اختلف العمر الإنتاجى المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة ، يتم تغيير فترة الاستهلاك وفقاً لذلك . وإذا كان هناك تغيير جوهري فى نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل ، يتم تغيير طريقة الاستهلاك لتعكس النمط الجديد . وتعامل تلك التغييرات على انها تغييرات فى التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء" ، وذلك بتعديل قيمة الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية .

١٠٥- أثناء عمر الأصل غير الملموس ، قد يظهر أن تقدير العمر الإنتاجى غير مناسب . على سبيل المثال قد يبين الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة أن فترة الإستهلاك تحتاج إلى تغيير .

١٠٦- قد يتغير بمرور الوقت نمط تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من أصل غير ملموس . فقد تجد مثلاً المنشأة أن طريقة القسط المتناقص للإستهلاك تصبح أكثر ملائمة من طريقة القسط الثابت .

الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة

١٠٧- لا تستهلك الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة.

١٠٨- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" على المنشأة أن تقوم باختبار الأصل الذى ليس له عمر إنتاجى محدد للتحقق من اضمحلال قيمته وذلك بمقارنة القيمة القابلة للإسترداد بالقيمة الدفترية وذلك :

(أ) سنوياً .

و (ب) عندما يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس .

إعادة النظر فى تقدير العمر الإنتاجى

١٠٩- يعاد النظر فى الأصل غير الملموس الذى لا يستهلك كل فترة لتحديد استمرارية الأحداث والظروف التى تدعم عدم تحديد عمر إنتاجى له . و فى حالة عدم استمرارية هذه العناصر تتم المحاسبة عن التغيير فى العمر الإنتاجى من غير محدد المدة إلى محدد المدة كتغيير فى التقديرات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء" .

١١٠- طبقاً للمعيار لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" ، فإن إعادة تقدير العمر الإنتاجى للأصل من غير محدد المدة إلى محدد المدة تعد مؤشراً على إمكانية اضمحلال قيمة هذا الأصل . و نتيجة لذلك تقوم المنشأة بإجراء اختبار الإضمحلال على هذا الأصل بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد المحددة طبقاً للمعيار المذكور مع قيمته الدفترية وإثبات أى زيادة فى القيمة الدفترية، عن القيمة القابلة للاسترداد كخسارة اضمحلال .

قابلية استرداد القيمة الدفترية - خسائر الاضمحلال

١١١- لتحديد اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس تطبق المنشأة معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول". ويوضح هذا المعيار متى وكيف تقوم المنشأة بإعادة النظر في القيمة الدفترية لأصولها وكيف تحدد القيمة القابلة للإسترداد ومتى تقوم بالإعتراف بالخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة أو ردها .

توقف استغلال الأصول و التصرف فيها

١١٢- يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس عند :

(أ) التصرف فيه .

أو (ب) إنعدام توقع تحقق منافع إقتصادية مستقبلية من استخدامه أو من التصرف فيه .

١١٣- تتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل غير الملموس أو التصرف فيه على أساس الفرق بين صافى عائد التصرف و القيمة الدفترية للأصل ، ويتم الاعتراف بهذا الفرق في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عندما يتم استبعاد الأصل من الدفاتر (فيما عدا ما يتطلبه معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) غير ذلك بالنسبة للبيع وإعادة الإستجار) و لا يتم تبويب الأرباح كإيراد.

١١٤- يجوز التصرف في الأصل غير الملموس بعدة طرق (منها البيع أو الهبة ... ألخ) . وعند تحديد تاريخ التصرف في هذا الأصل تطبق المنشأة الشروط الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد" والخاصة بالاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع .و يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) في معالجة التصرف عن طريق البيع وإعادة الإستجار .

١١٥- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد في الفقرة "٢١" إذا قامت المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للأصل بتكلفة استبدال جزء من الأصل عندئذ تستبعد من الدفاتر بالقيمة الدفترية للجزء المستبدل ، و إذا تعذر على المنشأة تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل يمكن أن تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لمعرفة قيمة الجزء المستبدل وقت اقتتائه أو عندما تولد داخلياً .

١١٥أ- في حالة الحقوق المقتناة في عملية تجميع أعمال ، إذا تم إعادة إصدار الحق (بيعه) لاحقاً لطرف ثالث فإن القيمة الدفترية - إذا وجدت - تستخدم في تحديد المكسب أو الخسارة الناتجة عن إعادة الإصدار .

١١٦- يتم الاعتراف أولاً بالمقابل الذي يتم الحصول عليه عند التصرف في الأصل غير الملموس بقيمته العادلة. و في حالة تأجيل سداد قيمة الأصل غير الملموس يتم الاعتراف أولاً بالمقابل الذي يتم الحصول عليه بالمعادل للسعر النقدي. و يتم الإعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمقابل و المعادل للسعر النقدي كإيراد فوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد" الذي يعكس العائد الفعلي على المبلغ المستحق .

١١٧- لا يتوقف استهلاك الأصل غير الملموس الذى له مدة محددة عندما يتوقف استخدام الأصل غير الملموس ما لم يكن قد تم استهلاك هذا الأصل بالكامل أو مبوب كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو ضمن مجموعة من الأصول يتم التصرف فيها ومبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع) طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"

الإفصاح

عام

١١٨- على المنشأة أن تفصح عما يلى لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة ، على أن يتم الفصل بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً و الأصول غير الملموسة الأخرى :

- (أ) الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة إذا كانت محددة.
 - (ب) طرق الاستهلاك المستخدمة للأعمار الإنتاجية المحددة.
 - (ج) إجمالي القيمة الدفترية و مجمع الاستهلاك (متضمناً مجمع خسائر الاضمحلال) فى كل من بداية ونهاية الفترة .
 - (د) بند أو بنود قائمة الدخل الذى أدرج ضمنه إستهلاك الأصول غير الملموسة .
 - (هـ) تسوية للقيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة موضحاً بها :
- (١) الإضافات للأصل غير الملموس مع الفصل بين الإضافات المولدة داخلياً والإضافات الناتجة عند تجميع الأعمال.
- و(٢) الأصول المبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع أو التى ضمن مجموعة أصول يتم التصرف فيها مبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة" و الإستبعادات الأخرى .
- و(٣) الزيادات أو التخفيضات المعترف بها خلال الفترة الناتجة عن الاضمحلال أو التى يتم ردها مباشرة - إن وجدت - إلى الدخل الشامل الآخر طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣١).
- و(٤) الخسائر الناتجة عن الإضمحلال التى تم الإعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترة طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣١) .
- و(٥) خسائر الإضمحلال (إن وجدت) والتى تم ردها للأرباح أو الخسائر أثناء الفترة بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).
- و(٦) الاستهلاك المعترف به خلال الفترة.
- و(٧) صافى فروق العملة الناتج عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض و ترجمة أى عملية بالعملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة .
- و(٨) التغيرات الأخرى فى القيم الدفترية خلال الفترة .

١١٩- فئة الأصول غير الملموسة هى تجميع لأصول ذات طبيعة و إستخدام مشابه فى عمليات المنشأة والأمثلة على هذه الفئات ما يلى :

- (أ) الأسماء التجارية.
 - (ب) و) البيانات الإدارية وعناوين النشر .
 - (ج) و) برامج الكمبيوتر .
 - (د) و) التراخيص وحقوق الإمتياز .
 - (هـ) و) حقوق الطبع والنشر و براءات الإختراعات وغيرها من حقوق الملكية الصناعية و الخدمات والتشغيل .
 - (و) و) الوصفات والمعادلات و الصيغ والنماذج و التصميمات .
 - (ز) و) الأصول غير الملموسة الجارى تطويرها .
- و يتم دمج أو فصل هذه الفئات المذكورة بعاليه إلى فئات أكبر أو أصغر إذا كان هذا يؤدى إلى وجود معلومات موضوعية لمستخدمى القوائم المالية .

١٢٠- تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة التى اضمحلت قيمتها طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بالإضافة للمعلومات الواردة فى الفقرة "١١٨(هـ) من (٣) إلى (٥)" .

١٢١- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) من المنشأة الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغير فى التقديرات المحاسبية التى لها تأثير جوهري فى الفترة الحالية أو التى من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهري فى الفترات اللاحقة وقد ينشأ هذا الإفصاح من التغير فى :

- (أ) تقدير العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس .
- أو(ب) طريقة الإستهلاك .
- أو(ج) القيم المتبقية .

١٢٢- على المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلى :

- (أ) بالنسبة للأصل غير الملموس الذى ليس له عمر إنتاجى محدد أن تفصح عن القيمة الدفترية للأصل و الأسباب المؤيدة لعدم تحديد عمر إنتاجى له ، وعند إفصاح المنشأة عن هذه الأسباب ، تحدد المنشأة العامل (العوامل) التى لعبت دوراً مؤثراً فى اعتبار أن الأصل ليس له عمر إنتاجى محدد .
- (ب) وصف للأصل غير الملموس وقيمتة الدفترية وفترة الإستهلاك المتبقية له بصورة منفردة عندما يكون هذا الأصل هاماً و مؤثراً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل .
- (ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة المقتناة عن طريق منح حكومية و المعترف بها أولياً بالقيمة العادلة (راجع فقرة "٤٤") ، تفصح المنشأة عن :

(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول .

و(٢) القيمة الدفترية لهذه الأصول .

- (د) وجود أصول غير ملموسة هناك قيود على حقوق ملكيتها وقيمتها الدفترية وكذا القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات .

(هـ) قيمة الإرتباطات التعاقدية الخاصة بإقتناء أصول غير ملموسة.

١٢٣- تأخذ المنشأة العوامل الواردة فى الفقرة "٩٠" عندما تصف المنشأة العوامل التى لعبت دوراً هاماً فى الحكم بأن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس غير محدد المدة .

قياس الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم
١٢٤- ملغاة.

١٢٥ - ملغاة

نفقات الأبحاث والتطوير

١٢٦- على المنشأة أن تفصح عن إجمالى المبالغ التى تم إنفاقها على الأبحاث والتطوير والتى تم الإعتراف بها كمصروفات خلال الفترة .

١٢٧- تشمل نفقات الأبحاث والتطوير كل ما أنفق مباشرة على أنشطة الأبحاث والتطوير وكذا ما يمكن تحميله على هذه الأنشطة (راجع الفقرتين "٦٦" ، "٦٧" لمزيد من الإسترشاد بشأن نوع النفقات التى تدرج لغرض متطلبات الإفصاح فى الفقرة "١٢٦").

معلومات أخرى

١٢٨- من المفضل ولكن ليس مطلوباً أن تقدم المنشأة المعلومات التالية :
(أ) بيان بأى أصل غير ملموس تم إستهلاكه دفترياً ولا يزال مستخدماً.
(ب) بيان مختصر للأصول غير الملموسة الهامة نسبياً والتى تتحكم فيها المنشأة ولكن لم يتم الإعتراف بها كأصول لأنها لا تتفق مع مقياس الإعتراف بالأصول غير الملموسة كما ورد فى هذا المعيار.

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) ولكنها لا تمثل جزءاً منه .

تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة

تقدم الإرشادات التالية أمثلة حول تحديد العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) .

تصف كل من الأمثلة التالية أصولاً غير ملموسة مشترى ، والظروف والحقائق المحيطة بتحديد عمره الإنتاجي ، والمحاسبة اللاحقة على أساس ذلك التحديد .

مثال (١) : قائمة عملاء مشتراه

الحالة : تقوم شركة تسويق عبر البريد المباشر بشراء قائمة عملاء وتتوقع أن تكون قادرة على الحصول على منافع من المعلومات الواردة في القائمة لمدة سنة واحدة على الأقل ، ولكن لا تزيد عن ثلاث سنوات .

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة قائمة العملاء خلال أفضل تقدير للإدارة على مدار عمرها الإنتاجي ، مثلاً ١٨ شهراً وبالرغم من أن شركة التسويق عبر البريد المباشر قد تنوى إضافة أسماء عملاء ومعلومات أخرى إلى القائمة في المستقبل ، إلا أن المنافع المتوقعة من قائمة العملاء المشتره ترتبط فقط بالعملاء الموجودين في تلك القائمة في تاريخ شرائها . ويتم مراجعة قائمة العملاء فيما يخص الإضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) " إضمحلال قيمة الأصول " من خلال تقييمها في نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمة قائمة العملاء .

مثال (٢) : براءة اختراع مشتراه وتنتهى خلال ١٥ عاماً

الحالة : يتوقع أن يكون المنتج الذى تحميه التقنية المشمولة ببراءة الاختراع مصدراً لتدفقات نقدية واردة صافية لمدة ١٥ على الأقل . ولدى المنشأة إلترام من طرف ثالث بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة فى التاريخ الذى تم شراؤها فيه ، وتنوى المنشأة بيع البراءة خلال ٥ سنوات .

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة البراءة على مدار ٥ سنوات وهى عمرها الإنتاجي لدى المنشأة ، مع قيمة متبقية تساوى القيمة الحالية بمقدار ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة فى تاريخ شرائها . ويمكن أيضاً مراجعة البراءة فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٣) : حقوق تأليف مشتراه ذات عمر قانونى متبقى مدته ٥٠ عاماً

الحالة : يبين تحليل عادات العملاء واتجاهات السوق دليلاً على أن المواد المحمية بحقوق التأليف ستولد تدفقات نقدية داخلية صافية لمدة ٣٠ عاماً فقط .

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة حقوق التأليف على مدار عمرها الإنتاجى المقدر بمدة ٣٠ عاماً . ويمكن أيضاً مراجعة حقوق التأليف فيما يخص الإضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٤) : ترخيص بث مشترى ينتهى خلال عشر سنوات

الحالة : يتم تجديد ترخيص البث كل ١٠ سنوات إذا قامت المنشأة بتوفير مستوى متوسط من الخدمة على الأقل لعملائها والتزمت بالمتطلبات التشريعية ذات الصلة . ويمكن تجديد الترخيص لفترة غير محددة بتكلفة متدنية . وقد تم تجديده مرتين قبل أحدث شراء . وترى المنشأة المشترية أن بإمكانها تجديد الترخيص لفترة غير محددة وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك . تاريخياً ، لم يكن هناك أى اعتراض شديد على تجديد الترخيص . ولا يتوقع أن يتم استبدال التقنية المستخدمة فى البث بتقنية أخرى فى أى وقت فى المستقبل المنظور . لذلك ، من المتوقع أن يساهم الترخيص فى التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة .

المعالجة : يمكن معاملة ترخيص البث على أنه ذو عمر إنتاجى غير محدد لأنه من المتوقع أن يساهم فى التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة . لذلك ، لا يتم استهلاك قيمة الترخيص حتى يتم تحديد عمر إنتاجى له . ويتم اختبار إضمحلال قيمة الترخيص وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) سنوياً لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمته .

مثال (٥) : تراخيص البث فى مثال (٤)

الحالة : قررت سلطة الترخيص لاحقاً بأنها لن تقوم بتجديد تراخيص البث بعد الآن ، ولكنها ستعرض التراخيص للمزايدة . وفى الوقت الذى تم فيه اتخاذ قرار سلطة الترخيص ، يبقى لترخيص بث المنشأة مدة ٣ سنوات قبل أن ينتهى . وتتوقع المنشأة أن يستمر الترخيص فى المساهمة فى التدفقات النقدية الواردة الصافية حتى ينتهى الترخيص .

المعالجة : حيث أنه لا يمكن تجديد ترخيص البث بعد الآن ، فإن عمره الإنتاجى لا يعد غير محدد . وبالتالي ، يتم استهلاك قيمة الترخيص المشترى خلال عمره الإنتاجى المتبقى ومدته ٣ سنوات ويتم اختباره مباشرة فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) .

مثال (٦) : حق تسيير خطوط جوية مشترى بين مدينتين ينتهى خلال ثلاث سنوات

الحالة : يمكن تجديد حق تسيير الخطوط كل خمس سنوات ، وتتوى المنشأة المشترية أن تلتزم بالقوانين والأنظمة المعمول بها للتجديد . ويتم بشكل روتينى منح تجديدات حق تسيير الخطوط بأقل تكلفة وتم تجديدها تاريخياً عندما إلتزمت شركة الخطوط الجوية بالقوانين والأنظمة المعمول بها . وتتوقع المنشأة المشترية تقديم الخدمات لفترة غير محددة بين المدينتين من مطاراتهما المركزية وتتوقع أن تبقى البنية التحتية الداعمة ذات العلاقة (بوابات المطار ، والمنافذ ، وإيجارات مرافق مباني المطار) فى مكانها فى تلك المطارات طالما أنها لا تزال تملك حق تسيير الخطوط . ويدعم تحليل الطلب والتدفقات النقدية تلك الافتراضات .

المعالجة : لأن الحقائق والظروف تدعم قدرة المنشأة المشترية على الاستمرار فى تقديم الخدمة الجوية لفترة غير محددة بين المدينتين ، يتم معاملة الأصل غير الملموس المرتبط بحق تسيير على أنه ذو عمر إنتاجى غير محدد . لذلك ، لا يتم استهلاك قيمة حق تسيير الخطوط حتى يتم تحديد عمر إنتاجى له . ويتم إختباره فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) بشكل سنوى ودراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمته.

مثال (٧) : علامة تجارية مشتراه ومستخدمة لتحديد وتمييز المنتج الإستهلاكى الرئيسى الذى استحوذ على الحصة الرئيسية فى السوق فى السنوات الثمانية الماضية

الحالة : تملك العلامة التجارية عمراً قانونياً متبقياً مدته ٥ سنوات ، ولكنه قابل للتجديد كل ١٠ سنوات بتكلفة متدنية . وتتوى المنشأة المشترية تجديد العلامة التجارية بشكل مستمر وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك . ويقدم تحليل كل من دراسات دورة حياة المنتج و اتجاهات السوق والإتجاهات التنافسية والبيئية ، و فرص توسيع العلامة ، دليلاً على أن منتج العلامة التجارية سيولد تدفقات نقدية داخلية صافية للمنشأة المشترية لفترة غير محددة .

المعالجة : يمكن معاملة العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجى غير محدد لأنها من المتوقع أن تساهم فى التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة . لذلك ، لا يتم أستهلاك قيمة العلامة التجارية حتى يتم تحديد عمر إنتاجى لها . ويمكن أن يتم أختبارها فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) بشكل سنوى لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٨) : علامة تجارية مشتراه قبل ١٠ سنوات والذى تميز منتج إستهلاكى رئيسى

الحالة : أعتبرت العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجى غير محدد عندما تم شراؤها لأنه كان من المتوقع أن يولد منتج العلامة التجارية تدفقات نقدية واردة صافية لفترة غير محددة . إلا أن منافسة غير متوقعة دخلت مؤخراً إلى السوق وستقلل من المبيعات المستقبلية للمنتج . وتقدر المنشأة أن التدفقات النقدية الواردة الصافية المولدة من خلال المنتج ستكون أقل بنسبة ٢٠% فى المستقبل المنظور . ولكن تتوقع المنشأة أن يستمر المنتج فى توليد التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة بتلك المبالغ المخفضة.

المعالجة : نتيجة للإنخفاض المقدر فى التدفقات النقدية الواردة الصافية المستقبلية ، تحدد المنشأة بأن المبلغ القابل للإسترداد المقدر للعلامة التجارية هو أقل من مبلغها المسجل . ويتم الاعتراف بخسارة إضمحلال القيمة . ولأنه لا يزال يعتبر أن للعلامة التجارية عمراً إنتاجياً غير محدد ، فإنه لا يتم أستهلاك قيمتها ولكن يتم اختبار إضمحلال قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بشكل سنوى لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٩) : علامة تجارية لخط من المنتجات تم شراؤها قبل عدة سنوات فى عملية تجميع أعمال الحالة : فى وقت عملية تجميع الأعمال ، كانت المنشأة المشترية تنتج خط من المنتجات لمدة ٣٥ عاماً مع العديد من النماذج الجديدة المطورة التى تحمل العلامة . وفى تاريخ الاندماج بالشراء ، توقعت المنشأة المشترية الإستمرار فى إنتاج الخط ، وأشار تحليل لعوامل اقتصادية متعددة أنه لم يكن هناك حد للفترة التى تساهم فيها العلامة التجارية فى التدفقات النقدية الواردة الصافية . ونتيجة لذلك ، لم تقم المنشأة المشترية بإستهلاك قيمة العلامة التجارية . ولكن الإدارة قررت مؤخراً إيقاف إنتاج خط المنتج خلال السنوات الأربع القادمة .

المعالجة : حيث أنه لم يعد العمر الإنتاجى للعلامة التجارية غير محدد ، يتم إختبار المبلغ المسجل للعلامة التجارية فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويتم إستهلاك قيمته خلال عمره الإنتاجى المتبقى ومدته ٤ سنوات .