



תקן חשבונאות מספר 30 נכסים בלתי מוחשיים

מרס 2007



The Israel Accounting Standards issued by the Israel Accounting Standards Board are often based on and may include parts of the text of the International Accounting Standards published by the International Accounting Standards Board (IASB).

International Accounting Standards, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Board, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom, Telephone: +44 (020) 7353-0565, FAX: +44 (020) 7353-0562, E-mail: publications@iasc.org.uk, Internet: <http://www.iasc.org.uk>.

All rights reserved. No part of the text of IASB's publications may be translated, reprinted or reproduced or utilized in any form either in whole or in part by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Accounting Standards Board.

The International Accounting Standards have been translated to Hebrew and are published by Israel Accounting Standards Board with the permission of IASB.

The approved text of the International Accounting Standards is that published by the IASB in the English language and copies may be obtained direct from IASB.



International Accounting Standards Committee® The "Hexagon Device", "IAS", "IASB" and "International Accounting Standards" are registered Trade Marks of the International Accounting Standards Board and should not be used without the approval of the International Accounting Standards Board.

תקני חשבונאות ישראליים המתפרסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות מתבססים לעיתים או עשויים לכלול חלקים מנוסח תקני חשבונאות בינלאומיים המתפרסמים על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

לוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים זכויות יוצרים בתקני חשבונאות בינלאומיים, הצעות לתקני חשבונאות בינלאומיים, וחומר אחר המתפרסם על ידה. כתובתה של הוועדה: United Kingdom, London, 166 Fleet Street, EC4A 2DY. טלפון: +44 (020) 7353-0565, פקס: +44 (020) 7353-0562, דואר אלקטרוני: publications@iasc.org.uk, אינטרנט: <http://www.iasc.org.uk>.

כל הזכויות שמורות. אין לתרגם, להעתיק, לשכפל, או לעשות שימוש בחלק כלשהו של פרסומי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, אם באמצעים אלקטרוניים או מכניים או בכל אמצעי אחר, הקיים היום, או שיהיה קיים בעתיד, לרבות צילום, הקלטה או שימוש בכל שיטת אחסון ואחזור מידע, ללא הסכמה מוקדמת בכתב מהוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.

תרגום תקני חשבונאות בינלאומיים ופרסומם בשפה העברית בידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות נעשה בהסכמת הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים.



International Accounting Standards Committee® תצורת המשושה, "IAS", "IASB", ו-"International Accounting Standards" הם סימני מסחר רשומים של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים ואין לעשות בהם שימוש ללא אישורה.



תקן חשבונאות מספר 30 - נכסים בלתי מוחשיים

מרס 2007

תוכן עניינים

סעיפים	מבוא
א-י	מטרת התקן
1	תחולה
2-7	הגדרות
8	נכסים בלתי מוחשיים
9-17	יכולת זיהוי
11-12	שליטה
13-16	הטבות כלכליות עתידיות
17	
18-67	הכרה ומדידה
25-32	רכישה נפרדת
33-43	רכישה כחלק מצירוף עסקים
35-41	מדידת השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי אשר נרכש בצירוף עסקים
42-43	יציאה עוקבת בגין פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך שנרכש
44	רכישה באמצעות מענק ממשלתי
45-47	החלפות נכסים
48-50	מוניטין שנוצר באופן פנימי
51-67	נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו באופן פנימי
54-56	שלב מחקר
57-64	שלב פיתוח
65-67	עלות נכס בלתי מוחשי שנוצר באופן פנימי
68-71	הכרה בהוצאה



תקן חשבונאות מספר 30 - נכסים בלתי מוחשיים

מרס 2007

תוכן עניינים (המשך)

71	הוצאות מהעבר לא יוכרו כנכס
72-87	מדידה לאחר הכרה
74	מודל העלות
75-87	מודל הערכה מחדש
88-96	אורך חיים שימושיים
97-106	נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגדר
97-99	תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה
100-103	ערך שייר
104-106	סקירת תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה
107-110	נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר
109-110	סקירה של הערכת אורך החיים השימושיים
111	יכולת ההשבה של הערך בספרים - הפסדים מירידת ערך
112-117	יציאה מכלל שימוש ומימושים
118-128	גילוי
118-123	כללי
124-125	נכסים בלתי מוחשיים, הנמדדים לאחר ההכרה, תוך שימוש במודל הערכה מחדש
126-127	יציאה בגין מחקר ופיתוח
128	מידע אחר
129-133	הוראות מעבר
134	תחילה
135	שינויים בתקני חשבונאות אחרים
	נספחים
	נספח א' - הדגמות
	נספח ב' - ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, נכסים בלתי מוחשיים (מרס 2004)

תקן חשבונאות מספר 30 - נכסים בלתי מוחשיים

מרס 2007

© כל הזכויות שמורות למוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. אין להעתיק, לשכפל, לתרגם, להציג, לפרסם, להפיץ, להוציא לאור או לעשות שימוש מסחרי כלשהו בפרסום זה או בחלק ממנו, בכל דרך שהיא ובכל אמצעי מכני, אלקטרוני או אחר, ללא הסכמה מפורשת בכתב ומראש מאת המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

תקני חשבונאות בינלאומיים או חלקים מהם תורגמו לעברית ונכללו במסגרת תקני חשבונאות בישראל באישור הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. הנוסח המחייב של תקני חשבונאות בישראל הוא זה המפורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בשפה העברית.

כל התייחסות לתקינה בינלאומית המובאת בגוף התקן, או בהערות השוליים לתקן, או בנספחים, אין בה כשלעצמה כדי קביעה כי אותו תקן חשבונאות בינלאומי או חלקים ממנו אומצו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ככלל חשבונאי בישראל.

תקן זה מובא בסעיפים 1-135. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. הוראות התקן, המובאות באותיות מודגשות, מייצגות את העקרונות העיקריים של התקן. תקן זה יש לקרוא בהקשר למטרת התקן. תקני החשבונאות וההבהרות המפורסמים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות אינם חלים על פריטים לא מהותיים.

מבוא

- א. תקן זה מבוסס על תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, נכסים בלתי מוחשיים (להלן - התקן הבינלאומי). תקן זה קובע את הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים שאינם מטופלים בתקן אחר. התקן גם מגדיר כיצד יש למדוד את ערכם בספרים של נכסים אלה ומחייב מתן גילויים מוגדרים אודותם.
- ב. תקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן) אימץ חלק מהוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, נכסים בלתי מוחשיים. תקן זה המאמץ את הוראות תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38 במלואן מבטל את ההוראות המתייחסות לנכסים בלתי מוחשיים הכלולות בתקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן) על מנת למנוע חפיפה.
- ג. תקן זה קובע כי נכס בלתי מוחשי יוכר, אם ורק אם צפוי (probable) שההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שניתן ליחסן לנכס יזרמו אל הישות וכן העלות של הנכס ניתנת למדידה באופן מהימן.
- ד. לפי הפרקטיקה בישראל, הוצאות מחקר ופיתוח נזקפו לדוח רווח והפסד עם התהוותן. לפי תקן זה יציאה בגין מחקר תוכר כהוצאה בעת התהוותה. יציאה בגין פיתוח עד לשלב בו ניתן להוכיח כי מתקיימים הקריטריונים בסעיף 57 לתקן תוכר כהוצאה בעת התהוותה, בעוד שיציאה בגין פיתוח בשלב בו ניתן להוכיח כי מתקיימים הקריטריונים בסעיף 57 לתקן תהווה לנכס, אשר יופחת על פני אורך החיים השימושיים מהמועד שבו הנכס זמין לשימוש, כלומר כאשר הוא במיקום ובמצב הנדרשים לו על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה.

ה. תקן זה קובע כי יציאה בגין פריט בלתי מוחשי שהוכרה לראשונה כהוצאה לא תוכר כחלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי במועד מאוחר יותר.

ו. תקן זה קובע כי ישות תעריך, אם אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הוא מוגדר או בלתי מוגדר, ואם הוא מוגדר, הישות תעריך את אורך החיים השימושיים.

נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר

ז. תקן זה קובע כי לאחר ההכרה לראשונה, נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו בכפוף לבחינת ירידת ערך. נכס בלתי מוחשי כזה יוצג לפי עלות בניכוי הפחתה מצטברת, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר

ח. תקן זה קובע כי נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר אינו מופחת. כמו כן, התקן קובע כי ישות נדרשת לבדוק ירידת ערך של נכס בלתי מוחשי אחת לשנה או בכל עת שקיים סימן, המצביע כי יתכן שחלה ירידת ערך של הנכס הבלתי מוחשי.

ט. לאחר ההכרה לראשונה, נכס בלתי מוחשי כזה יוצג לפי עלות בניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

תחילה

י. תקן חשבונאות זה יחול על דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2007, או לאחר מכן.

תקן חשבונאות מספר 30

נכסים בלתי מוחשיים

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים שאינם מטופלים בתקן אחר. תקן זה דורש מישות להכיר בנכס בלתי מוחשי אם, ורק אם מתקיימים קריטריונים מוגדרים. התקן גם מגדיר כיצד יש למדוד את ערכם בספרים של נכסים בלתי מוחשיים ומחייב מתן גילויים מוגדרים אודות נכסים בלתי מוחשיים.

תחולה

2. תקן זה ייושם בטיפול החשבונאי לגבי נכסים בלתי מוחשיים, למעט:

(א) נכסים בלתי מוחשיים שהם בתחולת תקן אחר;

(ב) נכסים פיננסיים, כהגדרתם בתקן חשבונאות מספר 22, מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה;

(ג) ההכרה והמדידה של נכסי חיפוש והערכה (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 6, חיפוש של משאבים מינרליים והערכתם); וכן

(ד) יציאה בגין פיתוח והפקת מינרלים, נפט, גז טבעי ומשאבים מתכלים דומים.

3. אם תקן אחר קובע את הטיפול החשבונאי לגבי סוג מסוים של נכס בלתי מוחשי, ישות תיישם את התקן האמור במקום תקן זה. לדוגמה, תקן זה אינו חל על:

(א) נכסים בלתי מוחשיים המוחזקים על ידי ישות למכירה במהלך העסקים הרגיל (ראה תקן חשבונאות מספר 26, מלאי ותקן חשבונאות מספר 4, עבודות על פי חוזה ביצוע).

(ב) נכסי מסים נדחים (ראה תקן חשבונאות מספר 19, מסים על ההכנסה).

(ג) חכירות שהן בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי מספר 17, חכירות.

(ד) נכסים הנובעים מהטבות עובד לפי כללי חשבונאות מקובלים.

(ה) נכסים פיננסיים כהגדרתם בתקן חשבונאות מספר 22.

(ו) מוניטין הנובע מצירוף עסקים.

(ז) עלויות רכישה נדחות ונכסים בלתי מוחשיים הנובעים מזכויות חוזיות של מבטח בהתאם לחוזי ביטוח שהן בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 4, חוזי ביטוח. תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 4 קובע דרישות גילוי מסוימות לגבי עלויות רכישה נדחות אלה, אך לא לגבי נכסים בלתי מוחשיים אלה. לכן, דרישות הגילוי בתקן זה חלות על נכסים בלתי מוחשיים אלה.

(ח) נכסים בלתי מוחשיים לא שוטפים המסווגים כמוחזקים למכירה (או הנכללים בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

4. נכסים בלתי מוחשיים מסוימים עשויים להיכלל בתוך נכס בעל מהות פיזית כמו תקליטור (במקרה של תוכנת מחשב), מסמכים משפטיים (במקרה של רשיון או פטנט) או פילם (film). בקביעה אם נכס הכולל הן מרכיבים בלתי מוחשיים והן מרכיבים מוחשיים, צריך להיות מטופל בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע, או כנכס בלתי מוחשי בהתאם לתקן זה, ישות מפעילה שיקול דעת על מנת להעריך איזה מרכיב משמעותי יותר. לדוגמה, תוכנת מחשב המשמשת להפעלת מכונה ממוחשבת, שאינה יכולה לפעול ללא תוכנה מסוימת זו, מהווה חלק בלתי נפרד מהחומרה המתייחסת והיא תטופל כרכוש קבוע. האמור חל גם לגבי מערכת ההפעלה של מחשב. כאשר התוכנה היא חלק נפרד מהחומרה המתייחסת, היא תטופל כנכס בלתי מוחשי.

5. תקן זה חל, בין היתר, על יציאה בגין פעילויות של פרסום, הכשרה, הזנק (start up) ומחקר ופיתוח. פעילויות מחקר ופיתוח מטרתן לפתח ידע. לכן, למרות שכתוצאה מפעולות אלה עשוי להיווצר נכס בעל מהות פיזית (לדוגמה, אב טיפוס), המרכיב הפיזי של הנכס הוא משני לעומת המרכיב הבלתי מוחשי שלו, כלומר הידע הגלום בו.

6. במקרה של חכירה מימונית, נכס הבסיס עשוי להיות מוחשי או בלתי מוחשי. לאחר ההכרה לראשונה, חוכר מטפל בנכס בלתי מוחשי המוחזק בהתאם לחכירה מימונית על פי תקן זה. זכויות בהתאם להסכמי רשיון לגבי פריטים, כגון הפקת סרטי קולנוע, הקלטות וידאו, מחזות, כתבי עת, פטנטים וזכויות יוצרים, הוצאו מתחולת תקן חשבונאות בינלאומי מספר 17 והן בתחולתו של תקן זה.

7. הוצאה מתחולתו של תקן, עשויה להיגרם אם פעילויות או עסקאות הן כה מיוחדות, עד שהן מעלות סוגיות חשבונאיות, אשר ייתכן ויש לטפל בהן בדרך אחרת. סוגיות כאלה עולות בטיפול החשבונאי לגבי יציאה בגין חיפושים או פיתוח והפקה של מאגרי נפט, גז ומינרלים בתעשיות מיצוי משאבי טבע ובמקרה של חוזי ביטוח. לכן, תקן זה אינו חל לגבי

יציאה בגין פעילויות וחוזים כאמור. עם זאת, תקן זה חל לגבי נכסים בלתי מוחשיים אחרים שנעשה בהם שימוש (כגון, תוכנת מחשב), ויציאה אחרת שהתהוותה (כגון, עלויות התחלתיות), בתעשיות הפקת משאבי טבע או על ידי מבטחים.

הגדרות

8. להלן מונחים המשמשים בתקן זה ומשמעותם:

שוק פעיל (Active market) הוא שוק בו כל התנאים הבאים קיימים:

(א) הפריטים שנסחרים בשוק הם הומוגניים;

(ב) בכל עת ניתן למצוא, בדרך השגרה, מוכרים מרצון וקונים מרצון; וכן

(ג) מחירים זמינים לציבור.

מועד ההסכם (Agreement date) לגבי צירוף עסקים הוא המועד בו הושגו עיקרי ההסכם (Substantive agreement) בין הצדדים לצירוף ובמקרה של ישויות ציבוריות ניתנה הודעה על עיקרי הסכם אלה לציבור. במקרה של השתלטות עוינת, המועד המוקדם ביותר שבו הושגו עיקרי ההסכם בין הצדדים לצירוף, הוא המועד בו מספר מספיק של הבעלים של הישות הנרכשת הסכימו להצעת הרכש, כך שמושגת שליטה לרוכש.

הפחתה (Amortisation) היא הקצאה שיטתית של הסכום בר-פחת של נכס בלתי מוחשי על פני אורך חייו השימושיים.

נכס (Asset) הוא משאב:

(א) הנשלט על ידי ישות כתוצאה מאירועי העבר; וכן

(ב) אשר ממנו, חזויות (expected) לזרום הטבות כלכליות עתידיות אל הישות.

ערך בספרים (Carrying amount) הוא הסכום בו מוכר הנכס במאזן בניכוי הפחתה שנצברה ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

עלות (Cost) היא סכום המזומן או שווי המזומן ששולם או השווי ההוגן של תמורה אחרת שניתנה על מנת לרכוש נכס בעת רכישתו או הקמתו, או, כאשר רלוונטי, הסכום שהוקצה לנכס זה כאשר הוכר לראשונה בהתאם לדרישות הספציפיות של תקני חשבונאות אחרים, לדוגמה תקן חשבונאות מספר 24, **תשלום מבוסס מניות**.

סכום בר-פחת (Depreciable amount) הוא העלות של נכס, או סכום אחר המחליף את העלות, בניכוי ערך השייר של הנכס.

פיתוח (Development) הוא היישום של ממצאי מחקר או ידע אחר בתוכנית או בעיצוב לצורך ייצור של חומרים, מתקנים, מוצרים, תהליכים, מערכות או שירותים, חדשים או שנעשה בהם שיפור ניכר (substantially), טרם התחלת ייצור או שימוש מסחריים.

שווי ספציפי לישות (Entity-specific value) הוא הערך הנוכחי של תזרימי המזומנים שישות צופה שינבעו מהשימוש המתמשך בנכס וממימושו בתום אורך החיים השימושיים שלו, או צופה שיתהוו בעת סילוק התחייבות.

שווי הוגן של נכס (Fair value of an asset) הוא הסכום שבו ניתן להחליף את הנכס בעסקה בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, שאינם קשורים הפועלים בצורה מושכלת.

הפסד מירידת ערך (Impairment loss) הוא הסכום שבו הערך בספרים של נכס עולה על הסכום בר-ההשבה שלו.

נכס בלתי מוחשי (Intangible asset) הוא נכס לא כספי, ניתן לזיהוי, חסר מהות פיזית.

נכסים כספיים (Monetary assets) הם כסף שמוחזק ונכסים שיתקבלו בסכומי כסף קבועים או ניתנים לקביעה.

מחקר (Research) הוא חקירה מקורית ומתוכננת, המבוצעת תוך ציפייה להשגת ידע והבנה מדעיים או טכניים חדשים.

ערך שייר של נכס בלתי מוחשי (Residual value of an intangible asset) הוא הסכום הנאמד שישות הייתה יכולה לקבל בעת עריכת האומדן (Currently) ממימוש הנכס, בניכוי הסכום הנאמד של עלויות המימוש, אילו הנכס היה כבר בגיל ובמצב החזויים בתום אורך החיים השימושיים שלו.

אורך חיים שימושיים (Useful life) הוא:

- (א) פרק הזמן שלאורכו הנכס חזוי להיות זמין לשימוש על ידי ישות; או
- (ב) מספר יחידות תפוקה או יחידות דומות, אשר חזויות לנבוע לישות מהנכס.

נכסים בלתי מוחשיים

9. לעיתים קרובות ישויות מוציאות משאבים, או מתהוות להן התחייבויות, בעת הרכישה, הפיתוח, התחזוקה או ההרחבה של משאבים בלתי מוחשיים כגון ידע מדעי או טכני, עיצוב ויישום של תהליכים חדשים או מערכות חדשות, רשיונות, קניין רוחני, הכרת שוק וסימנים מסחריים (לרבות, שמות מותגים וזכויות הוצאה לאור). דוגמאות נפוצות של פריטים הנכללים בקבוצות רחבות (broad headings) אלה הן תוכנת מחשב, פטנטים, זכויות יוצרים, סרטי קולנוע, רשימות לקוחות, זכויות שרות משכנתא, רשיונות דיגי, מכסות יבוא, זיכיונות, קשרי לקוחות או קשרי ספקים, נאמנות לקוחות, נתח שוק וזכויות שיווק.

10. לא כל הפריטים המתוארים בסעיף 9 מקיימים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי, כלומר יכולת זיהוי, שליטה על משאב וקיומן של הטבות כלכליות עתידיות. אם פריט בתחולת תקן זה אינו מקיים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי, יציאה (expenditure) לרכישתו או לייצורו באופן פנימי מוכרת כהוצאה כאשר היא מתהווה. עם זאת, אם הפריט נרכש בצירוף עסקים, הוא מהווה חלק מהמוניטין המוכר במועד הרכישה (ראה סעיף 68).

יכולת זיהוי

11. ההגדרה של נכס בלתי מוחשי דורשת שנכס בלתי מוחשי יהיה ניתן לזיהוי על מנת להבחין בינו לבין מוניטין. מוניטין הנובע מצירוף עסקים, מייצג תשלום שבוצע על ידי הרוכש בציפייה להטבות כלכליות עתידיות מנכסים אשר אינם ניתנים לזיהוי בנפרד ואינם ניתנים להכרה בנפרד. ההטבות הכלכליות העתידיות עשויות לנבוע מסינרגיה בין הנכסים הניתנים לזיהוי שנרכשו או מנכסים, אשר בנפרד, אינם כשירים להכרה בדוחות הכספיים, אך הרוכש מוכן לשלם עבורם במסגרת צירוף העסקים.

12. **נכס מקיים את קריטריון יכולת הזיהוי בהגדרת נכס בלתי מוחשי כאשר הוא:**

(א) ניתן להפרדה, כלומר ניתן להפריד אותו או לפצל אותו מהישות ולמכור אותו, להעביר אותו, להעניק רשיון לשימוש בו, להשכיר אותו או להחליפו, בנפרד או יחד עם חוזה קשור, נכס קשור או התחייבות קשורה; או

(ב) נובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות, מבלי להתחשב אם זכויות אלה ניתנות להעברה או ניתנות להפרדה מהישות או מזכויות וממחויבויות אחרות.

שליטה

13. ישות שולטת בנכס אם לישות הכוח להשיג את ההטבות הכלכליות העתידיות הזורמות ממשאב הבסיס (underlying) ולהגביל את הגישה של אחרים להטבות אלה. היכולת של ישות לשלוט בהטבות הכלכליות העתידיות מנכס בלתי מוחשי נובעת באופן רגיל מזכויות

משפטיות הניתנות לאכיפה בבית משפט. בהיעדר זכויות משפטיות, קשה יותר להוכיח שליטה. עם זאת, יכולת אכיפה משפטית של זכות אינה תנאי הכרחי לשליטה מכיוון שישות עשויה לשלוט בהטבות הכלכליות העתידיות בדרך אחרת.

14. הכרת שוק וידע טכני עשויים ליצור הטבות כלכליות עתידיות. ישות שולטת בהטבות אלה אם, לדוגמה, הידע מוגן על ידי זכויות משפטיות כגון זכויות יוצרים, הסכם להגבלת סחר (כאשר ההגבלה מותרת) או על ידי חובה משפטית של עובדים לשמירת סודיות.

15. ייתכן שלישות יש צוות עובדים מיומן והיא תוכל לזהות מיומנויות עובדים תוספתיות אשר יביאו להטבות כלכליות עתידיות בעקבות ההכשרה. הישות יכולה לצפות שהעובדים ימשיכו להעניק את המיומנויות שלהם לטובת הישות. עם זאת, בדרך כלל, שליטת הישות על ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות לנבוע מצוות עובדים מיומן ומהכשרתם, אינה מספקת על מנת שפריטים אלה יקיימו את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי. מסיבה דומה, לא סביר שכשרון ניהולי מסוים או כשרון טכני מסוים יקיימו את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי, אלא אם, השימוש בהם והשגת ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות מהם מוגנים על ידי זכויות משפטיות, והם מקיימים גם את החלקים האחרים של ההגדרה.

16. לישות עשוי להיות תיק לקוחות או נתח שוק והיא עשויה לצפות כי בשל מאמציה בבניית קשרי לקוחות ונאמנותם, הלקוחות ימשיכו לסחור עם הישות. עם זאת, בהיעדר זכויות משפטיות להגנה, או שליטה בדרכים אחרות, על קשרי הלקוחות או על נאמנותם, בדרך כלל, השליטה של הישות על ההטבות הכלכליות החזויות מקשרי הלקוחות ונאמנותם לא תהיה מספקת על מנת שפריטים אלה (כגון תיקי לקוחות, נתחי שוק, קשרי לקוחות ונאמנות לקוחות) יקיימו את ההגדרה של נכסים בלתי מוחשיים. בהיעדר זכויות משפטיות להגנה על קשרי לקוחות, עסקאות החלפה של קשרי לקוחות לא חוזיים זהים או דומים (למעט כחלק מצירוף עסקים), מספקות ראייה לכך שהישות בכל זאת יכולה לשלוט בהטבות הכלכליות העתידיות החזויות שזורמות מקשרי הלקוחות. כיוון שעסקאות החלפה כאלה מספקות גם ראייה לכך שקשרי הלקוחות ניתנים להפרדה, קשרי לקוחות אלה מקיימים את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי.

הטבות כלכליות עתידיות

17. ההטבות הכלכליות העתידיות שזורמות מנכס בלתי מוחשי עשויות לכלול הכנסות ממכירת מוצרים או שירותים, חסכון בעלויות, או הטבות אחרות, הנובעות משימוש הישות בנכס. לדוגמה, השימוש בקניין רוחני בתהליך ייצור עשוי להפחית עלויות ייצור עתידיות במקום להגדיל הכנסות עתידיות.

הכרה ומדידה

18. ההכרה בפריט כנכס בלתי מוחשי דורשת מישות להוכיח שהפריט מקיים את:

(א) ההגדרה של נכס בלתי מוחשי (ראה סעיפים 8-17); וכן

(ב) הקריטריונים להכרה (ראה סעיפים 21-23).

דרישה זו חלה לגבי עלויות שהתהוו לראשונה על מנת לרכוש או לייצר באופן פנימי נכס בלתי מוחשי ולגבי עלויות אלה שהתהוו לאחר מכן על מנת להוסיף לנכס זה, להחליף חלק ממנו או לתחזק אותו.

19. סעיפים 25-32 עוסקים ביישום של הקריטריונים להכרה לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בנפרד, וסעיפים 33-43 עוסקים ביישום לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בצירוף עסקים. סעיף 44 עוסק במדידה לראשונה של נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו באמצעות מענק ממשלתי, סעיפים 45-47 עוסקים בהחלפות של נכסים בלתי מוחשיים וסעיפים 48-50 עוסקים בטיפול במוניטין שנוצר באופן פנימי. סעיפים 51-67 עוסקים בהכרה ובמדידה לראשונה של נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו באופן פנימי.

20. מהותם של נכסים בלתי מוחשיים היא כזו, שבמקרים רבים, אין תוספות לנכס האמור או החלפות של חלק ממנו. בהתאם לכך, סביר שרוב היציאות העוקבות תהיינה על מנת לשמר את ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שגלומות בנכס בלתי מוחשי קיים, ואינן מקיימות את ההגדרה של נכס בלתי מוחשי ואת הקריטריונים להכרה בתקן זה. בנוסף, לעיתים קרובות קשה יותר לייחס יציאות עוקבות במישרין לנכס בלתי מוחשי מסוים, מאשר לעסק בכללותו. לכן, רק לעיתים נדירות יציאה עוקבת - יציאה שנתהוותה לאחר ההכרה לראשונה של נכס בלתי מוחשי שנרכש או לאחר השלמת נכס בלתי מוחשי שנוצר באופן פנימי - תוכר בערך בספרים של נכס. בעקבות עם סעיף 63, יציאה עוקבת בגין מותגים, כותרות ראשיות, זכויות הוצאה לאור, רשימת לקוחות ופריטים דומים במהותם (שנרכשו מחיצוניים או אשר נוצרו באופן פנימי) מוכרת תמיד ברווח או בהפסד בעת התהוותה; זאת מכיוון שלא ניתן להבדיל בין היציאה האמורה לבין יציאה לפיתוח העסק בכללותו.

21. נכס בלתי מוחשי יוכר, אם ורק אם:

(א) צפוי (probable) שההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שניתן ליחסן לנכס יזרמו אל הישות; וכן

(ב) העלות של הנכס ניתנת למדידה באופן מהימן.

22. ישות תעריך את ההסתברות של הטבות כלכליות עתידיות חזויות תוך שימוש בהנחות סבירות וניתנות לביסוס המייצגות את האומדן הטוב ביותר של ההנהלה באשר למכלול התנאים הכלכליים שישררו במהלך אורך החיים השימושיים של הנכס.

23. ישות מפעילה שיקול דעת על מנת להעריך את מידת הוודאות המתייחסת לזרימה של הטבות כלכליות עתידיות, אשר ניתן לייחסן לשימוש בנכס על בסיס הראיות הזמינות במועד ההכרה לראשונה, תוך מתן משקל גדול יותר לראיות חיצוניות.

24. נכס בלתי מוחשי יימדד לראשונה לפי העלות.

רכישה נפרדת

25. באופן רגיל, המחיר אותו משלמת ישות על מנת לרכוש בנפרד נכס בלתי מוחשי, משקף ציפיות לגבי ההסתברות שההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שגלומות בנכס יזרמו אל הישות. משמע, השפעת ההסתברות משתקפת בעלות הנכס. לכן, קריטריון ההכרה המתייחס להסתברות בסעיף 21(א) נחשב תמיד כמתקיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בנפרד.

26. בנוסף, העלות של נכס בלתי מוחשי שנרכש בנפרד ניתנת, בדרך כלל, למדידה באופן מהימן. זאת בפרט כאשר תמורת הרכישה היא במזומנים או בנכסים כספיים אחרים.

27. העלות של נכס בלתי מוחשי, אשר נרכש בנפרד, כוללת את:

(א) מחיר רכישתו, לרבות מסי יבוא ומסי רכישה שאינם מוחזרים, בניכוי הנחות מסחריות (trade discounts and rebates); וכן

(ב) עלות כלשהי שניתן לייחס במישרין להכנת הנכס לשימושו המיועד.

28. דוגמאות לעלויות שניתן לייחס במישרין הן:

(א) עלויות של הטבות עובד (כהגדרתן לפי כללי חשבונאות מקובלים) הנובעות במישרין מהבאת הנכס למצב בו הוא פועל;

(ב) שכר יועצים מקצועיים, הנובע במישרין מהבאת הנכס למצב בו הוא פועל; וכן

(ג) עלויות בדיקת תקינות פעולת הנכס.

29. דוגמאות ליציאות שאינן חלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי הן:

(א) עלויות השקת מוצר חדש או שרות חדש (לרבות עלויות פעילויות פרסום ופעילויות קידום מכירות);

(ב) עלויות ניהול עסק במיקום חדש או עם קבוצה חדשה של לקוחות (לרבות עלויות הכשרת צוות עובדים); וכן

(ג) עלויות מנהלה ועלויות עקיפות כלליות אחרות.

30. הכרה בעלויות בערך בספרים של נכס בלתי מוחשי נפסקת, כאשר הנכס במצב הדרוש על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. לכן, עלויות שהתהוו בעת שימוש או בעת פריסה מחדש של נכס בלתי מוחשי אינן נכללות בערך בספרים של נכס זה. לדוגמה, העלויות הבאות אינן נכללות בערך בספרים של נכס בלתי מוחשי:

(א) עלויות שהתהוו כאשר הנכס, אשר יכול לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה, טרם הוכנס לשימוש; וכן

(ב) הפסדים תפעולים ראשוניים, כגון אלה שהתהוו כאשר נבנה הביקוש לתפוקה של הנכס.

31. פעילויות מסוימות מתרחשות בהקשר לפיתוחו של נכס בלתי מוחשי, אך הן אינן הכרחיות להבאת הנכס למצב הדרוש על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. פעילויות נלוות אלה עשויות להתרחש לפני פעילויות הפיתוח או במהלכן. מכיוון שפעילויות נלוות אינן הכרחיות על מנת להביא את הנכס למצב הדרוש על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה, ההכנסה וההוצאות הקשורות לפעילויות נלוות מוכרות מיידית ברווח או בהפסד, ונכללות בסיווגים המתאימים של הכנסה והוצאה.

32. (א) אם תשלום עבור נכס בלתי מוחשי נדחה מעבר לתנאי אשראי רגילים, עלות הנכס היא הסכום שווה הערך למחיר במזומן. ההפרש בין סכום זה לבין סך התשלומים מוכר כהוצאת ריבית במהלך תקופת האשראי.

(ב) תקן חשבונאות מספר 3, *היוון עלויות אשראי*, מזהה מצבים מסוימים בהם עלויות אשראי נכללות בערך בספרים של נכס כשיר.

רכישה כחלק מצירוף עסקים

33. אם נכס בלתי מוחשי נרכש בצירוף עסקים, העלות של נכס בלתי מוחשי זה היא שוויו ההוגן במועד הרכישה. השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי משקף ציפיות שוק לגבי ההסתברות שההטבות הכלכליות העתידיות שגלומות בנכס יזרמו אל הישות. משמע, השפעת ההסתברות משתקפת במדידת השווי ההוגן של הנכס הבלתי מוחשי. לכן, קריטריון ההכרה המתייחס להסתברות בסעיף 21(א) נחשב תמיד כמתקיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים, אשר נרכשו בצירופי עסקים.

34. לכן, בהתאם לתקן זה רוכש מכיר במועד הרכישה בנכס בלתי מוחשי של הנרכש, בנפרד ממוניטין, אם השווי ההוגן של הנכס ניתן למדידה באופן מהימן, מבלי להתחשב אם הנכס הוכר על ידי הנרכש לפני צירוף העסקים. המשמעות היא, שהרוכש מכיר בפרויקט מחקר ופיתוח בתהליך של הנרכש, כנכס נפרד ממוניטין, אם הפרויקט מקיים את הגדרת נכס בלתי מוחשי ושווי ההוגן ניתן למדידה באופן מהימן. פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך של הנרכש מקיים את הגדרת נכס בלתי מוחשי, כאשר הוא:

(א) מקיים את הגדרת נכס; וכן

(ב) ניתן לזיהוי, כלומר ניתן להפרדה או נובע מזכויות חוזיות או משפטיות אחרות.

מדידת השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי אשר נרכש בצירוף עסקים

35. השווי ההוגן של נכסים בלתי מוחשיים, אשר נרכשו בצירופי עסקים, ניתן, באופן רגיל, למדידה במהימנות מספקת על מנת שיוכרו בנפרד ממוניטין. כאשר, לגבי האומדנים ששימשו למדידת שווי הוגן של נכס בלתי מוחשי, יש תחום של תוצאות אפשריות עם הסתברויות שונות, אי וודאות זו מובאת בחשבון במדידת השווי ההוגן של הנכס, ואינה מצביעה על חוסר יכולת למדוד שווי הוגן באופן מהימן. אם לנכס בלתי מוחשי, אשר נרכש בצירוף עסקים, אורך חיים שימושיים מוגדר, קיימת הנחה, שניתן להפריכה, ששווי ההוגן ניתן למדידה באופן מהימן.

36. ייתכן שנכס בלתי מוחשי, אשר נרכש בצירופי עסקים, יהיה ניתן להפרדה, אולם רק יחד עם נכס מוחשי קשור או נכס בלתי מוחשי קשור. לדוגמה, יתכן כי לא ניתן למכור זכות הוצאה לאור של כתב עת בנפרד ממסד נתונים קשור של מנויים, או סימן מסחרי של מים טבעיים ממעיין, אשר יכול להיות קשור למעיין מסוים ולא יכול להימכר בנפרד מהמעין. במקרים אלה, הרוכש מכיר בקבוצת נכסים כנכס יחיד בנפרד ממוניטין, אם השווי ההוגן של כל אחד מהנכסים בקבוצה אינו ניתן למדידה באופן מהימן.

37. לעיתים קרובות נעשה שימוש במונחים "מותג" ("brand") ו"שם מותג" ("brand name") כמילים נרדפות לסימנים מסחריים ולסימנים אחרים. אולם, המונחים המוזכרים ראשונים

הם מונחי שיווק כלליים שבאופן רגיל נעשה בהם שימוש על מנת להתייחס לקבוצת נכסים משלימים כגון שם מסחרי, נוסחאות, מרשמים ומומחיות טכנולוגית הקשורים לסימן מסחרי (או לסימן שירות). הרוכש מכיר כנכס יחיד בקבוצה של נכסים בלתי מוחשיים משלימים, המרכיבים מותג, אם השווי ההוגן של כל אחד מהנכסים המשלימים אינו ניתן למדידה באופן מהימן. אם השווי ההוגן של כל אחד מהנכסים המשלימים הבודדים ניתן למדידה באופן מהימן, רוכש רשאי להכיר בהם כנכס אחד בתנאי שלנכסים הבודדים יש אורך חיים שימושיים דומה.

38. הנסיבות היחידות בהן ייתכן שלא ניתן יהיה למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי, אשר נרכש בצירוף עסקים, הן כאשר הנכס הבלתי מוחשי נובע מזכויות משפטיות או מזכויות חוזיות אחרות וכן:

(א) אינו ניתן להפרדה; או

(ב) ניתן להפרדה, אך אין היסטוריה או ראיות לעסקאות החלפה לגבי נכסים זהים או דומים, ואמידה בדרך אחרת של שווי הוגן תהיה תלויה במשתנים, שאינם ניתנים למדידה.

39. מחירי שוק מצוטטים בשוק פעיל מספקים את האומדן המהימן ביותר של השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי (ראה גם סעיף 78). מחיר השוק הראוי הוא, בדרך כלל, מחיר המכירה השוטף. אם מחירי מכירה שוטפים אינם זמינים, המחיר של עסקה דומה שבוצעה לאחרונה עשוי לספק בסיס על פיו ניתן לאמוד שווי הוגן, בתנאי שלא היה שינוי משמעותי בנסיבות הכלכליות בין מועד העסקה לבין המועד שבו נאמד השווי ההוגן של הנכס.

40. אם לא קיים שוק פעיל לנכס בלתי מוחשי, שוויו ההוגן הוא הסכום שהישות הייתה משלמת עבור הנכס, במועד הרכישה, בעסקה בתום לב בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת, על בסיס המידע הזמין הטוב ביותר. בקביעת סכום זה, ישות מביאה בחשבון את התוצאה של עסקאות שבוצעו לאחרונה לגבי נכסים דומים.

41. ישויות אשר מעורבות באופן סדיר ברכישה ובמכירה של נכסים בלתי מוחשיים ייחודיים, יתכן שפיתחו שיטות לאמידת שוויים ההוגן באופן עקיף. שיטות אלה עשויות לשמש לצורך מדידה לראשונה של נכס בלתי מוחשי, אשר נרכש בצירוף עסקים, אם מטרתן היא לאמוד שווי הוגן ואם הן משקפות עסקאות ופרקטיקות שוטפות, בתעשייה אליה משתייך הנכס. שיטות אלה כוללות, אם רלוונטי:

(א) שימוש במכפילים, המשקפים יחס בין ערך עסקאות שוק שוטפות לבין מדדים אשר מצביעים על הרווחיות של הנכס (כגון הכנסות, נתחי שוק ורווח תפעולי), או לבין זרם התמלוגים שעשוי היה להתקבל ממתן רשיון שימוש בנכס הבלתי מוחשי לצד

אחר בעסקה בתום לב (כגון בגישת "השחרור מתמלוגים" ("relief from royalty"));
או

(ב) היוון אומדני תזרימי מזומנים עתידיים נטו מהנכס.

יציאה עוקבת בגין פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך שנרכש

42. יציאה בגין מחקר או פיתוח אשר:

(א) קשורה לפרויקט מחקר או פיתוח בתהליך שנרכש בנפרד או בצירוף עסקים ואשר הוכר כנכס בלתי מוחשי; וכן

(ב) מתהווה לאחר הרכישה של פרויקט זה

תטופל בהתאם לסעיפים 54 - 62.

43. משמעות יישום הדרישות בסעיפים 54 - 62 היא שיציאה עוקבת בגין פרויקט מחקר או פיתוח בתהליך, שנרכש בנפרד או בצירוף עסקים, אשר הוכר כנכס בלתי מוחשי תטופל כדלקמן:

(א) יציאה בגין מחקר מוכרת כהוצאה בעת התהוותה;

(ב) יציאה בגין פיתוח שאינה מקיימת את הקריטריונים להכרה כנכס בלתי מוחשי בסעיף 57 מוכרת כהוצאה בעת התהוותה; וכן

(ג) יציאה בגין פיתוח שמקיימת את הקריטריונים להכרה בסעיף 57 מתוספת לערך בספרים של פרויקט מחקר או פיתוח בתהליך בעת התהוותה.

רכישה באמצעות מענק ממשלתי

44. במקרים מסוימים, נכס בלתי מוחשי עשוי להירכש ללא תמורה, או בתמורה סמלית, באמצעות מענק ממשלתי. דבר זה עשוי לקרות כאשר ממשלה מעבירה או מקצה לישות נכסים בלתי מוחשיים כגון זכויות נחיתה בשדה תעופה, רשיונות להפעלת תחנות רדיו או טלוויזיה, רשיונות יבוא או מכסות יבוא או זכויות גישה למשאבים מוגבלים אחרים. בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 20, הטיפול החשבונאי במענקי ממשלה וגילוי על סיוע ממשלה, ישות עשויה לבחור להכיר לראשונה לפי שווי הוגן הן בנכס הבלתי מוחשי והן במענק. אם ישות בוחרת להכיר לראשונה בנכס שלא לפי שווי הוגן, היא תכיר לראשונה בנכס לפי סכום סמלי (הטיפול החלופי המותר לפי תקן חשבונאות בינלאומי מספר 20) בתוספת כל יציאה שניתן ליחס במישרין להכנת הנכס לשימוש המיועד.

החלפות נכסים

45. נכס בלתי מוחשי אחד או מספר נכסים בלתי מוחשיים עשויים להירכש תמורת נכס לא כספי או נכסים לא כספיים, או תמורת שילוב של נכסים כספיים ונכסים לא כספיים. הדיון הבא מתייחס רק להחלפת נכס לא כספי אחד בנכס לא כספי אחר, אך הוא חל גם על כל ההחלפות שתוארו במשפט הקודם. העלות של נכס בלתי מוחשי כאמור נמדדת בשווי הוגן, אלא אם (א) לעסקת ההחלפה אין מהות מסחרית (commercial substance) או (ב) לא ניתן למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל ושל הנכס שנמסר. הנכס הנרכש נמדד באופן זה גם אם ישות אינה יכולה לגרוע מיידית את הנכס שנמסר. אם הנכס הנרכש לא נמדד בשווי הוגן, עלותו נמדדת בערך בספרים של הנכס שנמסר.

46. ישות קובעת אם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית על ידי בחינת המידה שבה תזרימי המזומנים העתידיים שלה חזויים להשתנות כתוצאה מהעסקה. לעסקת החלפה יש מהות מסחרית אם:

(א) התצורה (כלומר סיכון, עיתוי וסכום) של תזרימי המזומנים של הנכס שהתקבל שונה מהתצורה של תזרימי המזומנים של הנכס שהועבר; או

(ב) השווי הספציפי לישות של חלק מפעילויות הישות, שהושפע מהעסקה, משתנה כתוצאה מההחלפה; וכן

(ג) השוני האמור בסעיף (א) או בסעיף (ב) הוא משמעותי יחסית לשווי ההוגן של הנכסים שהוחלפו.

לצורך הקביעה אם לעסקת החלפה יש מהות מסחרית, השווי הספציפי לישות של חלק מפעילויות הישות שהושפע מהעסקה, ישקף תזרימי מזומנים לאחר מסים. התוצאה של ניתוחים אלה עשויה להיות ברורה מבלי שישות תידרש לבצע חישובים מפורטים.

47. סעיף 21(ב) מציין שתנאי להכרה בנכס בלתי מוחשי הוא שעלות הנכס ניתנת למדידה באופן מהימן. השווי ההוגן של נכס בלתי מוחשי לגביו לא קיימות עסקאות בנות השוואה בשוק ניתן למדידה באופן מהימן אם (א) אין הבדל משמעותי בשונות בתוך תחום של אומדני שווי הוגן סבירים לגבי נכס זה או (ב) ניתן להעריך באופן סביר את ההסתברויות לאומדנים השונים בתוך התחום ולהשתמש בהן באמידת השווי ההוגן. אם ישות יכולה לקבוע באופן מהימן את השווי ההוגן של הנכס שהתקבל או של הנכס שנמסר, אז השווי ההוגן של הנכס שנמסר משמש למדידת עלות של הנכס שהתקבל, אלא אם השווי ההוגן של הנכס שהתקבל מהווה ראיה ברורה יותר.

מוניטין שנוצר באופן פנימי

48. מוניטין שנוצר באופן פנימי בישות לא יוכר כנכס.

49. במקרים מסוימים, יציאה מתהווה על מנת להפיק הטבות כלכליות עתידיות, אך תוצאתה אינה יצירת נכס בלתי מוחשי, המקיים את הקריטריונים להכרה בתקן זה. לעיתים קרובות, יציאה כזו מתוארת כתורמת למוניטין שנוצר באופן פנימי בישות. מוניטין שנוצר באופן פנימי בישות אינו מוכר, כנכס כיוון שאינו מהווה משאב הניתן לזיהוי (כלומר הוא אינו ניתן להפרדה ואף אינו נובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות) הנשלט על ידי הישות, אשר ניתן למדידה באופן מהימן לפי עלות.

50. שורת גורמים עשויה להשפיע על הבדלים בין שווי השוק של ישות לבין הערך בספרים של נכסיה נטו הניתנים לזיהוי. עם זאת, הבדלים כאלה אינם מייצגים את העלות של נכסים בלתי מוחשיים הנשלטים על ידי הישות.

נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו באופן פנימי

51. לעיתים קשה להעריך אם נכס בלתי מוחשי, אשר נוצר באופן פנימי, כשיר להכרה בגלל קשיים:

(א) בזיהוי אם ומתי קיים נכס, ניתן לזיהוי, שיפיק הטבות כלכליות עתידיות חוזיות; וכן

(ב) בקביעת העלות של הנכס באופן מהימן. במקרים מסוימים, לא ניתן להבדיל בין העלות ליצירת נכס בלתי מוחשי באופן פנימי לבין העלות של שמירת או הגדלת מוניטין שנוצר באופן פנימי בישות או של ניהול הפעילויות היומיומיות של הישות.

לכן, בנוסף לעמידה בדרישות הכלליות לגבי ההכרה והמדידה לראשונה של נכס בלתי מוחשי, ישות מיישמת את הדרישות וההנחיות בסעיפים 52-67 לכל הנכסים הבלתי מוחשיים, אשר נוצרו באופן פנימי.

52. על מנת להעריך אם נכס בלתי מוחשי, אשר נוצר באופן פנימי, מקיים את הקריטריונים להכרה, ישות מסווגת את היצירה של הנכס:

(א) לשלב מחקר; וכן

(ב) לשלב פיתוח.

למרות שהמונחים "מחקר" ו"פיתוח" מוגדרים, למונחים "שלב מחקר" ו"שלב פיתוח" משמעות רחבה יותר למטרת תקן זה.

53. אם ישות אינה יכולה להבדיל בין שלב המחקר לבין שלב הפיתוח של פרויקט עצמי ליצירת נכס בלתי מוחשי, הישות מטפלת ביציאה בגין פרויקט זה כאילו היא התהוותה בשלב המחקר בלבד.

שלב מחקר

54. נכס בלתי מוחשי הנובע ממחקר (או משלב המחקר של פרויקט עצמי) לא יוכר. יציאה בגין מחקר (או בגין שלב המחקר של פרויקט עצמי) תוכר כהוצאה בעת התהוותה.

55. בשלב המחקר של פרויקט עצמי, ישות אינה יכולה להוכיח שקיים נכס בלתי מוחשי, אשר יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות. לכן, יציאה זו מוכרת כהוצאה בעת התהוותה.

56. דוגמאות לפעילויות מחקר הן:

(א) פעילויות המכוונות להשגת ידע חדש;

(ב) החיפוש אחר יישומים של ממצאי מחקר או ידע אחר, הערכתם ובחירתם הסופית;

(ג) החיפוש אחר חלופות לחומרים, למתקנים, למוצרים, לתהליכים, למערכות או לשירותים; וכן

(ד) קביעת הנוסחה, העיצוב, ההערכה והבחירה הסופית של חלופות אפשריות לחומרים, למתקנים, למוצרים, לתהליכים, למערכות או לשירותים, חדשים או משופרים.

שלב פיתוח

57. נכס בלתי מוחשי הנובע מפיתוח (או משלב הפיתוח של פרויקט עצמי) יוכר, אם ורק אם, ישות יכולה להוכיח את כל האמור להלן:

(א) היתכנות טכנית (technical feasibility) של השלמת הנכס הבלתי מוחשי כך שהוא יהיה זמין לשימוש או למכירה.

(ב) בכוונתה להשלים את הנכס הבלתי מוחשי ולהשתמש בו או למוכרו.

(ג) ביכולתה להשתמש בנכס הבלתי מוחשי או למוכרו.

(ד) האופן שבו הנכס הבלתי מוחשי יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות. בין היתר, הישות יכולה להוכיח קיומו של שוק לתוצר של הנכס הבלתי מוחשי או לנכס הבלתי מוחשי עצמו או, אם ייעשה בו שימוש עצמי, לתועלת של הנכס הבלתי מוחשי.

(ה) קיומם של משאבים טכניים (technical), פיננסיים ואחרים זמינים להשלמת הפיתוח ושימוש בנכס הבלתי מוחשי או למכירתו.

(ו) יכולתה למדוד באופן מהימן את היציאה שניתן לייחס לנכס הבלתי מוחשי במהלך פיתוחו.

58. במקרים מסוימים, ישות יכולה, בשלב הפיתוח של פרויקט עצמי, לזהות נכס בלתי מוחשי ולהוכיח שהנכס יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות. זאת כיוון ששלב הפיתוח של פרויקט הוא שלב מתקדם יותר משלב המחקר.

59. דוגמאות לפעילויות פיתוח הן:

(א) העיצוב, ההקמה והבדיקה של אבות טיפוס ודגמים קדם-ייצור או קדם-שימוש;

(ב) העיצוב של כלים, מקבעים, תבניות ומטבעות המעורבים בטכנולוגיה חדשה;

(ג) העיצוב, ההקמה והתפעול של ציוד ניסיוני שאינו ישים מבחינה כלכלית לייצור מסחרי; וכן

(ד) העיצוב, ההקמה והבדיקה של חלופה נבחרת של חומרים, מתקנים, מוצרים, תהליכים, מערכות או שירותים, חדשים או משופרים.

60. על מנת להוכיח את האופן שבו נכס בלתי מוחשי יפיק הטבות כלכליות עתידיות צפויות, ישות מעריכה את ההטבות הכלכליות העתידיות שיתקבלו מהנכס בהתאם לעקרונות בתקן חשבונאות מספר 15, *ירידת ערך נכסים*. אם הנכס יפיק הטבות כלכליות רק בשילוב עם נכסים אחרים, הישות מיישמת את הגישה של יחידות מניבות-מזומנים שנקבעה בתקן חשבונאות מספר 15.

61. זמינות של משאבים להשלמה, לשימוש ולהשגה של ההטבות מנכס בלתי מוחשי ניתנת להוכחה, לדוגמה, על ידי תכנית עסקית המציגה את המשאבים הטכניים, הפיננסיים והאחרים הנדרשים, ואת יכולת הישות להגן על משאבים אלה. במקרים מסוימים, ישות מוכיחה את הזמינות של מימון חיצוני, על ידי השגת אינדיקציה ממלווה בדבר רצונו לממן את התוכנית.

62. לעיתים קרובות, מערכות תמחיר פנימיות של ישות יכולות למדוד באופן מהימן את העלות ליצירת נכס בלתי מוחשי, כגון משכורות ויציאות אחרות המתהוות בעת הגנה על זכויות יוצרים או על רשיונות או בעת פיתוח תוכנת מחשב.

63. מותגים, כותרות ראשיות, זכויות הוצאה לאור, רשימת לקוחות ופריטים דומים במהותם, אשר נוצרו באופן פנימי לא יוכרו כנכסים בלתי מוחשיים.

64. לא ניתן להבדיל בין יציאה בגין מותגים, כותרות ראשיות, זכויות הוצאה לאור, רשימת לקוחות ופריטים דומים במהותם, אשר נוצרו באופן פנימי, לבין העלות של פיתוח העסק בכללותו. לכן, פריטים כאלה אינם מוכרים כנכסים בלתי מוחשיים.

עלות של נכס בלתי מוחשי שנוצר באופן פנימי

65. לצורך הקביעה בסעיף 24 העלות של נכס בלתי מוחשי, אשר נוצר באופן פנימי, היא סכום היציאות המתהוות מהמועד שבו הנכס הבלתי מוחשי מקיים לראשונה את הקריטריונים להכרה בסעיפים 21, 22 ו-57. סעיף 71 אוסר על החזרה (reinstatement) של יציאה שהוכרה קודם לכן כהוצאה.

66. העלות של נכס בלתי מוחשי, אשר נוצר באופן פנימי, כוללת את כל העלויות שניתן לייחס במישרין, אשר הכרחיות ליצור, לייצר ולהכין את הנכס על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה ההנהלה. דוגמאות לעלויות אשר ניתן לייחס במישרין הן:

(א) עלויות של חומרים ושירותים המשמשים או הנצרכים ביצירת הנכס הבלתי מוחשי;

(ב) עלויות של הטבות עובד (כהגדרתן לפי כללי חשבונאות מקובלים) הנובעות מהיצירה של הנכס הבלתי מוחשי;

(ג) תשלומים לרישום זכות משפטית; וכן

(ד) הפחתת פטנטים ורשיונות, המשמשים ליצירת הנכס הבלתי מוחשי.

תקן חשבונאות מספר 3, *היוון עלויות אשראי*, מפרט קריטריונים להכרה בעלויות אשראי כמרכיב בעלות של נכס כשיר.

67. להלן מרכיבים אשר אינם נכללים בעלות של נכס בלתי מוחשי, אשר נוצר באופן פנימי:

(א) יציאה בגין מכירה, הנהלה ועלויות עקיפות כלליות אחרות, אלא אם ניתן לייחס יציאה זו במישרין להכנת הנכס לשימוש;

(ב) חוסר יעילות מזוהה והפסדים תפעוליים ראשוניים המתהווים לפני שהנכס מגיע לרמת הביצוע המתוכננת; וכן

(ג) יציאה בגין הכשרת עובדים לתפעול הנכס.

דוגמה הממחישה את יישום סעיף 65

ישות מפתחת תהליך ייצור חדש. במהלך 20X5, מתהווה יציאה בסך 1,000 אלפי ש"ח, מתוכם 900 אלפי ש"ח התהוו לפני 1 בדצמבר 20X5 ו- 100 אלפי ש"ח התהוו בין 1 בדצמבר 20X5 לבין 31 בדצמבר 20X5. הישות יכולה להוכיח שביום 1 בדצמבר 20X5, תהליך הייצור קיים את הקריטריונים להכרה כנכס בלתי מוחשי. הסכום בר-ההשבה של הידע הגלום בתהליך (לרבות תשלומי מזומנים עתידיים להשלמת התהליך לפני שהנכס זמין לשימוש) נאמד בסך של 500 אלפי ש"ח.

בתום שנת 20X5, תהליך הייצור מוכר כנכס בלתי מוחשי בעלות של 100 אלפי ש"ח (יציאה שהתהוותה מאז המועד שבו הקריטריונים להכרה התקיימו, כלומר 1 בדצמבר 20X5). היציאה בסך 900 אלפי ש"ח שהתהוותה לפני 1 בדצמבר 20X5 מוכרת כהוצאה מאחר והקריטריונים להכרה לא התקיימו עד ליום 1 בדצמבר 20X5. יציאה זו אינה מהווה חלק מעלות תהליך הייצור, שהוכר במאזן.

במהלך שנת 20X6, התהוותה יציאה בסך 2,000 אלפי ש"ח. בתום שנת 20X6, הסכום בר-ההשבה של הידע הגלום בתהליך (לרבות תשלומי מזומנים עתידיים להשלמת התהליך לפני שהנכס זמין לשימוש) נאמד בסך של 1,900 אלפי ש"ח.

בתום שנת 20X6, העלות של תהליך הייצור היא 2,100 אלפי ש"ח (יציאה בסך 100 אלפי ש"ח שהוכרה בתום שנת 20X5 בתוספת יציאה בסך 2,000 אלפי ש"ח שהוכרה בשנת 20X6). הישות מכירה בהפסד מירידת ערך בסך 200 אלפי ש"ח על מנת להתאים את הערך בספרים של התהליך לפני ההפסד מירידת ערך (2,100 אלפי ש"ח) לסכום בר-ההשבה שלו (1,900 אלפי ש"ח). הפסד מירידת ערך זה יבוטל בתקופה לאחר מכן, אם הדרישות לביטול של הפסד מירידת ערך בתקן חשבונאות מספר 15 מתקיימות.

הכרה בהוצאה

68. יציאה בגין פריט בלתי מוחשי תוכר כהוצאה בעת התהוותה, אלא אם:

(א) היא מהווה חלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי המקיים את הקריטריונים להכרה (ראה סעיפים 18 - 67); או

(ב) הפריט נרכש בצירוף עסקים ולא ניתן להכיר בו כנכס בלתי מוחשי. אם זה המקרה, יציאה זו (הכלולה בעלות צירוף העסקים) תהווה חלק מהסכום אשר מיוחס למוניטין במועד הרכישה (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3, צירופי עסקים).

69. במקרים מסוימים, יציאה מתהווה על מנת לספק הטבות כלכליות עתידיות לישות, אך לא נרכש או נוצר כל נכס בלתי מוחשי או נכס אחר, אשר ניתן להכיר בו. במקרים אלה, היציאה מוכרת כהוצאה בעת התהוותה. לדוגמה, למעט כאשר היציאה מהווה חלק מעלות צירוף העסקים, יציאה בגין מחקר מוכרת כהוצאה בעת התהוותה (ראה סעיף 54).

דוגמאות אחרות ליציאה, המוכרת כהוצאה בעת התהוותה כוללות :

(א) יציאה בגין פעילויות הזנק (כלומר, עלויות התחלתיות (start up costs)), אלא אם יציאה זו נכללת בעלות פריט רכוש קבוע בהתאם לתקן חשבונאות מספר 27, רכוש קבוע. עלויות התחלתיות עשויות לכלול עלויות ייסוד כגון עלויות משפטיות ועלויות משרדיות (secretarial) המתהוות בעת ייסוד ישות משפטית, יציאה להשקת מתקן חדש או עסק חדש (כלומר, עלויות קדם-הקמה) או יציאות לצורך התחלת פעילויות חדשות או השקת מוצרים חדשים או תהליכים חדשים (כלומר, עלויות קדם-תפעול).

(ב) יציאה בגין פעילויות הכשרה.

(ג) יציאה בגין פעילויות פרסום וקידום מכירות.

(ד) יציאה בגין מיקום חדש או ארגון מחדש של חלק מישות או כולה.

70. סעיף 68 אינו מונע להכיר במקדמה כנכס, כאשר בוצע תשלום עבור משלוח סחורות או מתן שירותים, בטרם משלוח הסחורות או הספקת השירותים.

הוצאות שהוכרו בעבר לא יוכרו כנכס

71. יציאה בגין פריט בלתי מוחשי שהוכרה לראשונה כהוצאה לא תוכר כחלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי במועד מאוחר יותר.

מדידה לאחר הכרה

72. ישות תבחר במודל העלות כאמור בסעיף 74 או במודל ההערכה מחדש כאמור בסעיף 75 כמדיניותה החשבונאית. אם נכס בלתי מוחשי מטופל תוך שימוש במודל ההערכה מחדש, כל הנכסים באותה קבוצה יטופלו גם תוך שימוש באותו מודל, אלא אם אין שוק פעיל לנכסים אלה.

73. קבוצת נכסים בלתי מוחשיים היא קיבוץ נכסים בעלי מהות דומה ושימוש דומה בפעילויות הישות. הפריטים שבמסגרת קבוצה של נכסים בלתי מוחשיים יוערכו מחדש בו זמנית למניעת סלקטיביות בהערכה מחדש של נכסים ודיווח על ערכים בספרים המייצגים תערובת של עלויות ושווים למועדים שונים.

מודל העלות

74. לאחר ההכרה לראשונה, נכס בלתי מוחשי יוצג בעלותו בניכוי הפחתה שנצברה ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

מודל ההערכה מחדש

75. לאחר ההכרה לראשונה, נכס בלתי מוחשי יוצג בסכום משוערך שהוא שוויו ההוגן במועד ההערכה מחדש בניכוי הפחתה שנצברה לאחר מכן ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו לאחר מכן. לצורך הערכות מחדש בהתאם לתקן זה, שווי הוגן ייקבע בהתייחס לשוק פעיל. הערכות מחדש יבוצעו באופן סדיר מספיק, כך שהערך בספרים של הנכס בתאריך המאזן אינו שונה באופן מהותי מהערך שהיה נקבע לפי שווי הוגן.

76. מודל ההערכה מחדש אינו מאפשר :

(א) הערכה מחדש של נכסים בלתי מוחשיים שלא הוכרו קודם לכן כנכסים ; או

(ב) הכרה לראשונה של נכסים בלתי מוחשיים בסכומים אחרים מהעלות.

77. מודל ההערכה מחדש מיושם לאחר שנכס הוכר לראשונה לפי עלות. עם זאת, אם רק חלק מהעלות של נכס בלתי מוחשי מוכר כנכס, כיוון שהנכס לא קיים את הקריטריונים להכרה עד שלב מסוים בתהליך (ראה סעיף 65), ניתן ליישם את מודל ההערכה מחדש לנכס זה בכללותו. ניתן ליישם את מודל ההערכה מחדש גם לנכס בלתי מוחשי שהתקבל באמצעות מענק ממשלתי והוכר בסכום סמלי (ראה סעיף 44).

78. בדרך כלל, לא נפוץ שוק פעיל, עם מאפיינים שתוארו בסעיף 8, לגבי נכס בלתי מוחשי, למרות שהדבר ייתכן. לדוגמה, בחלק מתחומי השיפוט, שוק פעיל עשוי להתקיים לגבי רשיונות מונית, רשיונות דייג או מכסות ייצור, הניתנים להעברה ללא הגבלה. עם זאת, שוק פעיל אינו יכול להתקיים לגבי מותגים, כותרות ראשיות של עיתונים, זכויות הוצאה לאור של סרטים ומוסיקה, פטנטים או סימני מסחר, כיוון שכל נכס כזה הוא ייחודי. כמו כן, למרות שנכסים בלתי מוחשיים נרכשים ונמכרים, הרי שחוזים נידונים לאחר משא ומתן בין קונה יחיד למוכר יחיד, ודרך כלל עסקאות אלה אינן שכיחות. מסיבות אלה, המחיר ששולם עבור נכס אחד עשוי שלא לספק ראיה מספקת לשווי ההוגן של נכס אחר. יתר על כן, לעיתים קרובות, המחירים אינם זמינים לציבור.

79. תדירות ההערכות מחדש תלויה בתנודתיות השוויים ההוגנים של הנכסים הבלתי מוחשיים המוערכים מחדש. אם השווי ההוגן של נכס שהוערך מחדש שונה מהותית מערכו בספרים, נדרשת הערכה מחדש נוספת. נכסים בלתי מוחשיים מסוימים עשויים להיות נתונים לתנודות משמעותיות בשווי ההוגן, לפיכך מחייבים הערכה מחדש מידי שנה. הערכות מחדש בתדירות כה גבוהה אינן נדרשות לגבי נכסים בלתי מוחשיים, אשר נתונים לתנודות בלתי משמעותיות בשווי הוגן בלבד.

80. אם נכס בלתי מוחשי מוערך מחדש, ההפחתה שנצברה במועד ההערכה מחדש:
- (א) מוצגת מחדש באופן יחסי לשינוי בערך בספרים ברוטו של הנכס, כך שהערך בספרים של הנכס לאחר הערכה מחדש יהיה שווה לסכום המשוערך שלו; או
- (ב) מבוטלת מול הערך בספרים ברוטו של הנכס, והסכום נטו מוצג מחדש לפי הסכום המשוערך של הנכס.
81. אם לא ניתן לבצע הערכה מחדש לנכס בלתי מוחשי, בקבוצת נכסים בלתי מוחשיים שהוערכו מחדש, מאחר ואין שוק פעיל לנכס זה, הנכס יוצג בעלותו בניכוי הפחתה שנצברה ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.
82. אם שוויו ההוגן של נכס בלתי מוחשי שהוערך מחדש אינו ניתן עוד לקביעה בהתייחס לשוק פעיל, ערכו בספרים של הנכס יהיה הסכום המשוערך שלו במועד ההערכה מחדש האחרונה שבוצעה בהתייחס לשוק הפעיל בניכוי הפחתה שנצברה לאחר מכן ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו לאחר מכן.
83. העובדה שלא קיים עוד שוק פעיל לגבי נכס בלתי מוחשי שהוערך מחדש, עשויה להצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך של הנכס דבר המחייב בחינה של ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15, ירידת ערך נכסים.
84. אם השווי ההוגן של הנכס ניתן לקביעה בהתייחס לשוק פעיל במועד מאוחר יותר, מודל ההערכה מחדש מיושם ממועד זה.
85. אם הערך בספרים של נכס בלתי מוחשי עולה כתוצאה מהערכה מחדש, העלייה תזוכה ישירות להון העצמי, תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש. עם זאת, העלייה תוכר ברווח או בהפסד עד לסכום שבו היא מבטלת ירידה בערך בספרים של אותו נכס כתוצאה מהערכה מחדש, שהוכרה קודם לכן ברווח או בהפסד.
86. אם הערך בספרים של נכס בלתי מוחשי יורד כתוצאה מהערכה מחדש, הירידה תוכר ברווח או בהפסד. עם זאת, הירידה תחויב ישירות להון העצמי, תחת הכותרת של קרן הערכה מחדש, עד לסכום שבו קיימת יתרת זכות כלשהי בקרן הערכה מחדש בגין אותו הנכס.
87. ניתן להעביר את קרן ההערכה מחדש שנצברה, הנכללת בהון העצמי, ישירות אל יתרת העודפים כאשר הקרן מתממשת. הקרן עשויה להתממש במלואה בעת יציאת הנכס מכלל שימוש או בעת מימושו. עם זאת, חלק מהקרן עשוי להיות ממומש במהלך השימוש בנכס על ידי הישות; במקרה זה, הסכום של הקרן שמומש הוא הפרש בין ההפחתה המבוססת

על הערך בספרים המשוערך של הנכס לבין ההפחתה שהייתה מוכרת בהתבסס על העלות ההיסטורית של הנכס. ההעברה מקרן ההערכה מחדש אל יתרת העודפים אינה מבוצעת דרך דוח רווח והפסד.

אורך חיים שימושיים

88. ישות תעריך אם אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הוא מוגדר (finite) או בלתי מוגדר (indefinite), ואם הוא מוגדר, הישות תעריך את משך התקופה או מספר יחידות הייצור או מספר יחידות דומות המהוות את אורך החיים השימושיים. נכס בלתי מוחשי יטופל על ידי הישות כנכס בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר כאשר, בהתבסס על ניתוח של כל הגורמים הרלוונטיים, אין הגבלה נראית לעין של התקופה שבה הנכס חזוי להפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו לישות.

89. הטיפול החשבונאי בנכס בלתי מוחשי מבוסס על אורך החיים השימושיים שלו. נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר מופחת (ראה סעיפים 97 - 106) ונכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר אינו מופחת (ראה סעיפים 107 - 110). הדוגמאות המצורפות לתקן, ממחישות את הקביעה של אורך חיים שימושיים לגבי נכסים בלתי מוחשיים שונים, ואת הטיפול החשבונאי לאחר מכן לגבי נכסים אלה בהתבסס על קביעת אורך החיים השימושיים.

90. גורמים רבים נלקחים בחשבון בקביעת אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי, כולל:

(א) השימוש החזוי בנכס על ידי הישות ואם הנכס יכול להיות מנוהל ביעילות על ידי צוות הנהלה אחר;

(ב) מחזור חיים טיפוסי של הנכס ומידע זמין לציבור לגבי אומדנים של אורך חיים שימושיים של נכסים דומים שנעשה בהם שימוש דומה;

(ג) התיישנות טכנית, טכנולוגית, מסחרית או אחרת;

(ד) היציבות של התעשייה בה פועל הנכס ושינויים בביקוש השוק למוצרים או לשירותים שהם תוצריו של הנכס;

(ה) פעולות חזויות של מתחרים או של מתחרים פוטנציאליים;

(ו) רמת היציאה הנדרשת לתחזוקה על מנת להשיג את ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות מהנכס ויכולת הישות וכוונתה להגיע לרמה זו;

- (ז) תקופת השליטה בנכס ומגבלות משפטיות או מגבלות דומות על השימוש בנכס ; וכן
- (ח) אם אורך החיים השימושיים של הנכס תלוי באורך החיים השימושיים של נכסים אחרים של הישות.
91. המשמעות של המונח "בלתי מוגדר" אינה "אינסופי" ("infinite"). בקביעת אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי יש לקחת בחשבון רק את רמת היציאה בגין התחזוקה העתידית הנדרשת על מנת לשמור את הנכס ברמת הביצוע שלו שהוערכה בעת אמידת אורך החיים השימושיים של הנכס, ויכולת הישות וכוונתה להגיע לרמה זו. מסקנה שאורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הוא בלתי מוגדר אינה צריכה להיות תלויה ביציאה עתידית מתוכננת מעבר לזו שנדרשת על מנת לשמור את הנכס באותה רמת ביצוע.
92. ההיסטוריה של שינויים מהירים בטכנולוגיה מלמדת שתוכנת מחשב ושנכסים בלתי מוחשיים רבים אחרים רגישים להתיישנות טכנולוגית. לכן, סביר שאורך החיים השימושיים שלהם הוא קצר.
93. אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי עשוי להיות ארוך מאד, או אפילו בלתי מוגדר. אי וודאות מצדיקה אמידת אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי על בסיס זהיר, אך אינה מצדיקה בחירת אורך חיים קצר באופן לא מציאותי.
94. אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הנובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות לא יעלה על התקופה של הזכויות החוזיות או הזכויות המשפטיות האחרות, אולם אורך החיים השימושיים עשוי להיות קצר יותר, בהתאם לתקופה בה הישות צופה להשתמש בנכס. אם הזכויות החוזיות או הזכויות המשפטיות האחרות נמסרות לתקופה מוגבלת שניתנת לחידוש, אורך החיים השימושיים של הנכס הבלתי מוחשי יכלול את תקופת החידוש או את תקופות החידוש רק אם קיימת ראייה התומכת בחידוש על ידי הישות ללא עלות משמעותית.
95. הן גורמים כלכליים והן גורמים משפטיים עשויים להשפיע על אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי. גורמים כלכליים קובעים את משך התקופה בה הטבות כלכליות עתידיות יתקבלו על ידי הישות. גורמים משפטיים עשויים להגביל את התקופה בה הישות שולטת בגישה להטבות אלה. אורך החיים השימושיים הוא הקצר מבין התקופות שנקבעות על ידי גורמים אלה.
96. קיומם של הגורמים הבאים, בין היתר, מצביע על כך שישות תהיה מסוגלת לחדש את הזכויות החוזיות או הזכויות המשפטיות האחרות ללא עלות משמעותית :
- (א) קיימת ראייה, שייתכן והיא מבוססת על ניסיון, שהזכויות החוזיות או שהזכויות

המשפטיות האחרות יחודשו. אם חידוש מותנה בהסכמתו של צד שלישי, האמור כולל ראייה שהצד השלישי ייתן את הסכמתו;

(ב) קיימת ראייה כי כל התנאים הנדרשים להשגת חידוש יתקיימו; וכן

(ג) עלות החידוש לישות אינה משמעותית בהשוואה להטבות הכלכליות העתידיות החזויות לזרום אל הישות מהחידוש.

אם עלות החידוש היא משמעותית בהשוואה להטבות הכלכליות העתידיות החזויות לזרום אל הישות מהחידוש, עלות ה"חידוש" מייצגת במהות את העלות לרכישת נכס בלתי מוחשי חדש במועד החידוש.

נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגדר

תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה

97. סכום בר-פחת של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר יוקצה באופן שיטתי על פני אורך חייו השימושיים. ההפחתה תחל כאשר הנכס זמין לשימוש, כלומר כאשר הוא במיקום ובמצב הנדרשים לו על מנת שיוכל לפעול באופן שהתכוונה הנהלה. ההפחתה תיפסק במוקדם שבין המועד שהנכס מסווג כמוחזק למכירה (או שנכלל בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים לבין המועד שבו הנכס נגרע. שיטת ההפחתה שנעשה בה שימוש תשקף את הדפוס שבו הישות חזויה לצרוך את ההטבות הכלכליות העתידיות של הנכס. אם דפוס זה אינו ניתן לקביעה באופן מהימן, יעשה שימוש בשיטת הקו הישר. סכום ההפחתה לגבי כל תקופה יוכר ברווח או בהפסד, אלא אם תקן זה או תקן אחר מתירים או דורשים לכלול סכום זה בערך בספרים של נכס אחר.

98. ניתן להשתמש במגוון שיטות הפחתה להקצאת הסכום בר-פחת של נכס באופן שיטתי על פני אורך החיים השימושיים שלו. שיטות אלה כוללות את שיטת הקו הישר, שיטת היתרה הפוחתת ושיטת יחידת הייצור. השיטה שנעשה בה שימוש נבחרת על בסיס הדפוס החזוי של צריכת ההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שגלומות בנכס ומיושמת בעקביות מתקופה לתקופה, אלא אם חל שינוי בדפוס החזוי של צריכת הטבות כלכליות עתידיות אלה. לעיתים נדירות, אם בכלל, קיימת ראייה משכנעת (persuasive) התומכת בשיטת הפחתה לגבי נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגדר, שתוצאתה סכום נמוך יותר של הפחתה שנצברה מאשר בהתאם לשיטת הקו הישר.

99. הפחתה, בדרך כלל, מוכרת ברווח או בהפסד. עם זאת, לעיתים, ההטבות הכלכליות העתידיות הגלומות בנכס משמשות בייצור נכסים אחרים. במקרה זה, סכום ההפחתה מהווה חלק מהעלות של נכס אחר ונכלל בערכו בספרים. לדוגמה, ההפחתה של נכסים בלתי

מוחשיים, המשמשים בתהליך ייצור נכללת בערך בספרים של מלאי (ראה תקן חשבונאות מספר 26, מלאי).

ערך שייר

100. יש להניח כי ערך השייר של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר הוא אפס, אלא אם:

(א) קיימת התחייבות של צד שלישי לרכוש את הנכס בתום אורך החיים השימושיים שלו; או

(ב) קיים שוק פעיל לגבי הנכס וכן:

(1) ערך השייר ניתן לקביעה בהתייחס לשוק זה; וכן

(2) צפוי (probable) ששוק כאמור יתקיים בתום אורך החיים השימושיים של הנכס.

101. הסכום בר-הפחת של נכס בעל אורך חיים שימושיים מוגדר נקבע לאחר ניכוי ערך השייר שלו. ערך שייר שונה מאפס משמעו כי ישות צופה לממש את הנכס הבלתי מוחשי לפני תום אורך החיים הכלכליים שלו.

102. אומדן ערך שייר של נכס מבוסס על הסכום הניתן להשבה ממימושו תוך שימוש במחירים השוררים במועד האמידה לגבי מכירת נכס דומה שהגיע לתום אורך חייו השימושיים ופעל תחת תנאים דומים לאלה שתחתם ייעשה שימוש בנכס. יש לסקור את ערך השייר לפחות בתום כל שנת כספים. שינוי בערך השייר של הנכס מטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

103. ערך השייר של נכס בלתי מוחשי עשוי לעלות לסכום השווה לערך בספרים של הנכס או לסכום הגבוה ממנו. אם כך הדבר, סכום ההפחתה של הנכס הוא אפס, אלא אם כן ערך השייר שלו יורד לאחר מכן לסכום הנמוך מהערך בספרים של הנכס.

סקירת תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה

104. תקופת ההפחתה ושיטת ההפחתה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר ייסקרו לפחות בכל סוף שנת כספים. אם אורך החיים השימושיים החזוי של הנכס שונה מאומדנים קודמים, יש לשנות את תקופת ההפחתה בהתאם. אם חל שינוי בדפוס החזוי של צריכת הטבות הכלכליות העתידיות שגלומות בנכס, יש לשנות את שיטת ההפחתה

**על מנת לשקף את הדפוס שהשתנה. שינויים כאלה יטופלו כשינויים באומדנים
חשבונאיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.**

105. במהלך אורך החיים של נכס בלתי מוחשי, עשוי להתברר כי האומדן של אורך החיים השימושיים שלו אינו נאות. לדוגמה, ההכרה בהפסד מירידת ערך עשויה להצביע על כך שיש לשנות את תקופת ההפחתה.

106. במהלך הזמן, הדפוס של הטבות כלכליות עתידיות החזויות לזרום אל ישות מנכס בלתי מוחשי עשוי להשתנות. לדוגמה, עשוי להתברר כי הפחתה לפי שיטת היתרה הפוחתת נאותה יותר מאשר לפי שיטת קו ישר. דוגמה אחרת היא, אם שימוש בזכויות המיוצגות על ידי רשיון נדחה עקב התלות בפעולה של מרכיבים אחרים של התוכנית העסקית. במקרה זה, ייתכן שהטבות כלכליות שזורמות מהנכס לא יתקבלו, אלא בתקופות מאוחרות יותר.

נכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר

107. **נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר לא יופחת.**

108. ישות נדרשת לבדוק ירידת ערך של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר או נכס בלתי מוחשי שאינו זמין עדיין לשימוש:

(א) מידי שנה, וכן

(ב) בכל עת שקיים סימן המצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך של הנכס הבלתי מוחשי.

בדיקת ירידת ערך עשויה להתבצע בכל מועד במהלך השנה, כל עוד היא מתבצעת באותו מועד בכל שנה. ניתן לבחון ירידת ערך של נכסים בלתי מוחשיים שונים במועדים שונים. עם זאת, אם נכס בלתי מוחשי כזה הוכר לראשונה במהלך השנה השוטפת, נכס בלתי מוחשי זה ייבחן לפני תום השנה השוטפת.

108א. **ישות תבחן ירידת ערך של נכסים בלתי מוחשיים בהתאם לשיטה שנקבעה בתקן חשבונאות מספר 15.**

108ב. סעיף 108 דורש לבדוק ירידת ערך של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר מידי שנה על ידי השוואת ערכו בספרים לסכום בר-ההשבה שלו, ללא קשר אם קיים סימן המצביע על כך שהנכס נפגם. אולם, החישוב המפורט העדכני ביותר של הסכום בר-ההשבה של נכס כזה בתקופה הקודמת עשוי לשמש לצורך מבחן ירידת הערך לאותו נכס בתקופה השוטפת, בתנאי שכל הקריטריונים הבאים מתקיימים:

(א) אם הנכס הבלתי מוחשי אינו מניב תזרימי מזומנים חיוביים משימוש מתמשך שהם בלתי תלויים בעיקרם בתזרימי מזומנים חיוביים מנכסים אחרים או מקבוצות נכסים אחרים ולכן נבדקת ירידת ערך של הנכס הבלתי מוחשי כחלק מהיחידה מניבה-מזומנים אליה שייך הנכס, הנכסים וההתחייבויות המרכיבים את היחידה לא השתנו משמעותית מאז החישוב העדכני ביותר של הסכום בר-ההשבה;

(ב) תוצאת החישוב העדכני ביותר של הסכום בר-ההשבה היתה סכום בר-השבה גבוה באופן ניכר מערכו בספרים של הנכס; וכן

(ג) בהתבסס על ניתוח של האירועים שהתרחשו ועל הנסיבות שהשתנו מאז החישוב העדכני ביותר של הסכום בר-ההשבה, הסבירות שקביעה שוטפת של סכום בר-השבה תהיה נמוכה מהערך בספרים של הנכס היא קלושה.

סקירה של הערכת אורך החיים השימושיים

109. ישות תסקור את אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי שאינו מופחת מידי תקופה, על מנת לקבוע אם אירועים ונסיבות ממשיכים לתמוך בהערכה לפיה אורך החיים השימושיים של נכס זה בלתי מוגדר. אם האירועים והנסיבות אינם תומכים עוד בהערכה כאמור, השינוי בהערכת אורך החיים השימושיים מבלתי מוגדר למוגדר יטופל כשינוי באומדן חשבונאי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

110. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15, הערכה מחדש של אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי כמוגדר במקום בלתי מוגדר, מהווה סימן המצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך של הנכס. כתוצאה מכך, הישות בודקת אם חלה ירידת ערך של הנכס על ידי השוואת הסכום בר-ההשבה שלו, אשר נקבע בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15, לערכו בספרים, והכרה בעודף של הערך בספרים על הסכום בר-ההשבה כהפסד מירידת ערך.

יכולת ההשבה (recoverability) של הערך בספרים - הפסדים מירידת

ערך

111. על מנת לקבוע אם נפגם ערכו של נכס בלתי מוחשי, ישות מיישמת את תקן חשבונאות מספר 15, *ירידת ערך נכסים*, אשר מסביר מתי וכיצד ישות סוקרת את הערך בספרים של נכסיה, כיצד היא קובעת את הסכום בר-ההשבה של נכס ומתי היא מכירה, או מבטלת את ההכרה, הפסד מירידת ערך.

יציאה מכלל שימוש ומימושים

112. נכס בלתי מוחשי ייגרע:

(א) בעת מימוש; או

(ב) כאשר לא חזויות הטבות כלכליות עתידיות מהשימוש בו או ממימושו.

113. הרווח או ההפסד הנובעים מגריעת נכס בלתי מוחשי ייקבעו כהפרש בין התמורה נטו מהמימוש, אם קיימת, לבין הערך בספרים של הנכס. הם יוכרו ברווח או בהפסד כאשר הנכס ייגרע. רווחים אלו לא יסווגו כהכנסות.

114. המימוש של נכס בלתי מוחשי עשוי להתרחש במגוון של דרכים (למשל על ידי מכירה, על ידי התקשרות בחוזה חכירה מימונית, או על ידי מתן תרומה). בקביעת מועד המימוש של נכס כזה, ישות מיישמת את הקריטריונים להכרה בהכנסות ממכירת סחורות בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25, הכנסות.

115. אם, בהתאם לעקרון ההכרה שבסעיף 21, ישות מכירה בעלות ההחלפה של חלק מנכס בלתי מוחשי כחלק מהערך בספרים של נכס, אז היא גורעת את הערך בספרים של החלק שהוחלף. אם זה לא מעשי לישות לקבוע את הערך בספרים של החלק שהוחלף, הישות עשויה להשתמש בעלות ההחלפה כאינדיקציה לעלות של החלק שהוחלף במועד שנרכש או שנוצר באופן פנימי.

116. התמורה שהישות זכאית לקבל בעת מימוש של נכס בלתי מוחשי מוכרת לראשונה בשווייה ההוגן. אם נדחה תקבול בגין הנכס הבלתי מוחשי, התמורה שהתקבלה מוכרת לראשונה בשווה הערך למחיר במזומן. ההפרש בין הערך הנקוב של התמורה לבין שווה הערך למחיר במזומן מוכר כהכנסות ריבית בהתאם לתקן חשבונאות מספר 25, המשקפות את התשואה האפקטיבית בגין יתרת החובה לקבל.

117. הפחתה של נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר אינה נפסקת כאשר לא נעשה עוד שימוש בנכס הבלתי מוחשי, אלא אם הנכס הופחת במלואו או מסווג כמוחזק למכירה (או נכלל בקבוצת מימוש המסווגת כמוחזקת למכירה) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

גילוי

כללי

118. ישות תיתן את הגילוי להלן לגבי כל קבוצת נכסים בלתי מוחשיים, תוך הבחנה בין נכסים בלתי מוחשיים אשר נוצרו באופן פנימי לבין נכסים בלתי מוחשיים אחרים:

(א) אם אורך החיים השימושיים בלתי מוגדר או מוגדר, ואם מוגדר, אורך החיים השימושיים או שיעורי ההפחתה ששימשו;

(ב) שיטות ההפחתה ששימשו לנכסים בלתי מוחשיים בעלי אורך חיים שימושיים מוגדר;

(ג) הערך בספרים ברוטו והפחתה שנצברה (סכום מצרפי של ההפחתה שנצברה יחד עם הפסדים מירידת ערך שנצברו) בתחילת התקופה ובסופה;

(ד) הסעיף (הסעיפים) בדוח רווח והפסד שבו (שבהם) נכללת הפחתה כלשהי של נכסים בלתי מוחשיים;

(ה) התאמה בין הערך בספרים בתחילת התקופה ובסופה, אשר תכלול את הפרטים הבאים:

(1) תוספות, תוך ציון נפרד של אלה אשר נוצרו באופן פנימי, של אלה אשר נרכשו בנפרד ושל אלה שנרכשו באמצעות צירופי עסקים;

(2) נכסים שסווגו כמוחזקים למכירה או שנכללו בקבוצת מימוש, המסווגת כמוחזקת למכירה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים¹ ומימושים אחרים;

(3) עליות או ירידות כתוצאה מהערכות מחדש במהלך התקופה לפי סעיפים 75, 85 ו- 86 ומהפסדים מירידת ערך שהוכרו או שבוטלו ישירות להון העצמי (אם רלוונטי);

(4) הפסדים מירידת ערך שהוכרו ברווח או בהפסד במהלך התקופה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 (אם רלוונטי);

(5) הפסדים מירידת ערך שבוטלו ברווח או בהפסד במהלך התקופה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 (אם רלוונטי);

¹ פעילות מופסקת אשר סווגה כמוחזקת למכירה בהתאם לתקן חשבונאות מספר 8, פעילויות מופסקות, ונכס בודד

סווגו כמוחזק למכירה בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 5.

(6) הפחתה שהוכרה במהלך התקופה;

(7) הפרשי שער נטו הנובעים מתרגום הדוחות הכספיים למטבע ההצגה ומתרגום של פעילות חוץ למטבע ההצגה של הישות; וכן

(8) שינויים אחרים בערך בספרים במהלך התקופה.

119. קבוצת נכסים בלתי מוחשיים היא קיבוץ של נכסים בעלי מהות דומה ושימוש דומה בפעילויות הישות. דוגמאות לקבוצות נפרדות עשויות לכלול:

(א) שמות מותגים;

(ב) זכויות הוצאה לאור וכותרות ראשיות;

(ג) תוכנות מחשב;

(ד) רשיונות וזכוונות;

(ה) זכויות יוצרים, פטנטים וזכויות קניין תעשייתי אחרות, זכויות שירות וזכויות תפעול;

(ו) מרשמים, נוסחאות, דגמים, עיצובים ואבי טיפוס; וכן

(ז) נכסים בלתי מוחשיים בפיתוח.

הקבוצות המוזכרות לעיל מפוצלות לקבוצות מצומצמות יותר או מקובצות בקבוצות רחבות יותר אם כתוצאה מכך ניתן מידע רלוונטי יותר למשתמשים בדוחות הכספיים.

120. ישות נותנת גילוי למידע על ירידת ערך של נכסים בלתי מוחשיים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 בנוסף למידע הנדרש בהתאם לסעיף 118(ה)(3) - 118(ה)(5).

121. ישות נדרשת, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, לתת גילוי למהות ולסכום של שינוי באומדן חשבונאי שיש לו השפעה מהותית בתקופה השוטפת או שחזויה להיות לו השפעה מהותית בתקופות לאחר מכן. גילויים כאלה עשויים לנבוע משינויים:

(א) בהערכה של אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי;

(ב) שיטת ההפחתה; או

(ג) ערכי שייר.

122. ישות תיתן גילוי גם למידע הבא:

(א) ערך בספרים של נכס בלתי מוחשי שהוערך כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, הנימוקים התומכים בהערכה של אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר. במתן נימוקים אלה, הישות תתאר את הגורם(מים) ששימשו תפקיד משמעותי בקביעה כי הנכס הוא בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר.

(ב) תיאור, ערך בספרים ותקופת ההפחתה שנותרה של כל נכס בלתי מוחשי אשר מהותי לדוחות הכספיים של הישות.

(ג) לגבי נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו באמצעות מענק ממשלתי והוכרו לראשונה לפי שווי הוגן (ראה סעיף 44):

(1) לשווי ההוגן שהוכר לראשונה לגבי נכסים אלה;

(2) לערכם בספרים; וכן

(3) אם הם נמדדים לאחר ההכרה בהתאם למודל העלות או בהתאם למודל ההערכה מחדש.

(ד) קיומם וערכם בספרים של נכסים בלתי מוחשיים, שהבעלות עליהם מוגבלת וערכם בספרים של נכסים בלתי מוחשיים, ששועבדו כביטחון להתחייבויות.

(ה) סכומן של התקשרויות חוזיות לרכישה של נכסים בלתי מוחשיים.

123. כאשר ישות מתארת את הגורם(מים) ששימשו תפקיד משמעותי בקביעה שאורך החיים השימושיים של נכס הוא בלתי מוגדר, הישות תביא בחשבון את רשימת הגורמים בסעיף 90.

נכסים בלתי מוחשיים, הנמדדים לאחר ההכרה, תוך שימוש במודל ההערכה מחדש

124. אם נכסים בלתי מוחשיים מטופלים לפי סכומים משוערכים, ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

(א) לפי קבוצה של נכסים בלתי מוחשיים:

(1) מועד (Effective date) ההערכה מחדש; וכן

(2) הערך בספרים של נכסים בלתי מוחשיים שהוערכו מחדש ;

(ב) לסכום של קרן ההערכה מחדש המתייחסת לנכסים הבלתי מוחשיים בתחילת התקופה ובסופה, תוך ציון השינויים במהלך התקופה והגבלות כלשהן על חלוקת היתרה לבעלי המניות; וכן

(ג) לשיטות ולהנחות המשמעותיות שישומו באמידת השווי ההוגן של הנכסים.

125. ייתכן שיידרש לקבץ את הקבוצות של הנכסים המשוערכים לקבוצות רחבות יותר לצורכי גילוי. עם זאת, לא ניתן לקבץ לקבוצה אחת נכסים בלתי מוחשיים הנמדדים לפי מודל העלות עם נכסים בלתי מוחשיים הנמדדים לפי מודל הערכה מחדש.

יציאה בגין מחקר ופיתוח

126. ישות תיתן גילוי לסכום המצרפי של יציאה בגין מחקר ופיתוח שהוכרה כהוצאה במהלך התקופה.

127. יציאה בגין מחקר ופיתוח כוללת את היציאות שניתן לייחס במישרין לפעילויות מחקר או פיתוח (ראה סעיפים 66 ו- 67 לגבי הנחיות בדבר הסוג של היציאה שאמור להיכלל לצורך דרישת הגילוי בסעיף 126).

מידע אחר

128. התקן מעודד, אך לא דורש מישות, לתת גילוי למידע הבא :

(א) תיאור של כל נכס בלתי מוחשי שהופחת במלואו, אך עדיין בשימוש; וכן

(ב) תיאור קצר של נכסים בלתי מוחשיים משמעותיים הנשלטים על ידי הישות אך אינם מוכרים כנכסים כיוון שהם לא מקיימים את הקריטריונים להכרה בתקן זה או כיוון שהם נרכשו או נוצרו לפני תחילת תקן זה.

הוראות מעבר

129. ישות תיישם תקן זה לראשונה בדרך של יישום למפרע, למעט האמור בסעיפים 130-132.

130. ישות שאינה מחויבת לאמץ את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, רשאית ליישם תקן זה באופן של מכאן ולהבא רק על רכישות של נכסים בלתי מוחשיים שבוצעו ביום 1 בינואר 2007 או לאחר מכן, למעט האמור בסעיף 133.

131. ישות אשר בכוונתה לאמץ אחת או יותר ההקלות שנקבעו בתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 1 לעניין נכסים בלתי מוחשיים, בדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2008, יכולה לאמץ אותה הקלה או אותן הקלות בדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2007.

132. ישות לא תציג מחדש מידע השוואתי המתייחס לנכס בלתי מוחשי שלגביו הישות אימצה את ההקלה של שווי הוגן כעלות נחשבת. הישות תיתן גילוי לעובדה זו ולשווי ההוגן ליום 1 בינואר 2007 של כל פריט שטופל כאמור.

133. פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך, אשר נרכש במסגרת צירוף עסקים שבוצע לפני 1 בינואר 2007, המקיים את הגדרת נכס בלתי מוחשי במועד הרכישה ואשר נזקף כהוצאה במועד הרכישה, יוכר כנכס במועד תחילת תקן זה. סכום התיאום ייזקף ליתרת העודפים ביום 1 בינואר 2007.

תחילה

134. תקן חשבונאות זה יחול על דוחות כספיים החל מהתקופה השנתית הראשונה המתחילה ביום 1 בינואר 2007 או לאחר מכן.

שינויים בתקני חשבונאות אחרים

135. שינויים בתקן חשבונאות מספר 20 (מתוקן), הטיפול החשבונאי במוניטין ונכסים בלתי מוחשיים ברכישה של חברה מוחזקת:

(א) סעיף ו למבוא וסעיפים 11-16, 19(ג), 21(ג), 27 ו- 29 לתקן בטלים.

(ב) סעיף 1 לתקן ישונה כדלקמן: "מטרת תקן זה היא לקבוע כי מוניטין שהתהווה ברכישה של חברה מוחזקת לא יופחת."

(ג) סעיף 2 לתקן ישונה כדלקמן: "ישות תיישם תקן זה לגבי מוניטין ונכסים בלתי מוחשיים הנובעים מרכישה של חברה מוחזקת¹."

(ד) סעיף 17 לתקן ישונה כדלקמן: "ישות תבחן ירידת ערך של מוניטין, הנובע מרכישה של חברה בת בהתאם לשיטה שנקבעה בתקן חשבונאות מספר 15."

נספח א' - הדגמות

דוגמאות ממחישות

דוגמאות אלה נלוות לתקן זה אך אינן מהוות חלק ממנו.

הערכת אורך החיים השימושיים של נכסים בלתי מוחשיים

ההנחיות להלן מספקות דוגמאות לקביעת אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי בהתאם לתקן זה.

כל אחת מהדוגמאות הבאות מתארת נכס בלתי מוחשי שנרכש, את העובדות והנסיבות בעת הקביעה של אורך חייו השימושיים והטיפול החשבונאי לאחר מכן בהתבסס על קביעה זו.

דוגמה 1 - רשימת לקוחות שנרכשה

חברת שיווק בדיוור ישיר רוכשת רשימת לקוחות וצופה כי היא תוכל להפיק תועלת מהמידע ברשימה לפחות שנה אחת, אך לא יותר משלוש שנים. רשימת הלקוחות תופחת על פני האומדן הטוב ביותר של ההנהלה לגבי אורך החיים השימושיים שלה, נניח 18 חודשים. למרות שחברת השיווק בדיוור ישיר עשויה להוסיף שמות לקוחות ומידע אחר לרשימה בעתיד, ההטבות החזויות מרשימת הלקוחות שנרכשה מתייחסות רק ללקוחות ברשימה זו במועד שנרכשה. רשימת הלקוחות גם תיסקר לצורך בחינת ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15, *ירידת ערך של נכסים* על ידי הערכה בכל מועד דיווח אם ישנו סימן כלשהו המצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך של רשימת הלקוחות.

דוגמה 2 - פטנט שנרכש אשר יפוג תוקפו תוך 15 שנים

המוצר שמוגן על ידי טכנולוגיית הפטנט חזוי להיות המקור לתזרימי מזומנים חיוביים נטו לפחות במהלך 15 שנים. לישות יש התחייבות של צד שלישי לרכישת פטנט זה בתוך חמש שנים תמורת 60 אחוזים מהשווי ההוגן של הפטנט במועד שבו נרכש, והישות מתכוונת למכור את הפטנט תוך חמש שנים.

הפטנט יופחת על פני חמש שנים, אורך חייו השימושיים לישות, עם ערך שייר השווה לערך הנוכחי של 60 אחוז משווי ההוגן של הפטנט במועד שבו נרכש. הפטנט גם ייסקר לצורך בחינת ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 על ידי הערכה בכל מועד דיווח אם ישנו סימן כלשהו המצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך שלו.

דוגמה 3 - זכות יוצרים שנרכשה ולה יתרת אורך חיים משפטי של 50 שנה

ניתוח של הרגלי צרכנים ומגמות שוק מספקים ראיה כי החומר שמוגן על ידי זכויות יוצרים יפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו רק למשך 30 שנים נוספות. זכות היוצרים תופחת על פני 30 שנים, המהווים את אומדן אורך החיים השימושיים שלה. זכות

היוצרים גם תיסקר לצורך בחינת ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 על ידי הערכה בכל מועד דיווח אם ישנו סימן כלשהו המצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך שלה.

דוגמה 4 - רשיון שידור שנרכש אשר יפוג תוקפו תוך חמש שנים

רשיון השידור ניתן לחידוש כל 10 שנים אם הישות מספקת לפחות רמת שירות ממוצעת ללקוחותיה ומציינת לדרישות חוקיות קשורות. הרשיון עשוי להתחדש בתקופה בלתי מוגבלת בעלות נמוכה וחדש פעמיים לפני הרכישה האחרונה. הישות הרוכשת מתכוונת לחדש את הרשיון לתקופה בלתי מוגבלת וישנן ראיות תומכות באשר ליכולתה לעשות כן. בעבר, לא הייתה לא היה צורך במכרז על חידוש הרשיון. הטכנולוגיה בה נעשה שימוש בשידור אינה חזויה להיות מוחלפת בטכנולוגיה אחרת בזמן כלשהו בעתיד הנראה לעין. לכן, הרשיון חזוי לתרום לתזרימי המזומנים חיוביים נטו של הישות לתקופה בלתי מוגבלת.

רשיון השידור יטופל כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר כיוון שהוא חזוי לתרום לתזרימי המזומנים החיוביים נטו של הישות לתקופה בלתי מוגבלת. לכן, הרשיון לא יופחת עד שאורך חייו השימושיים יוגדר. הרשיון ייבדק לצורך בחינת ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 בכל שנה וכאשר ישנו סימן המצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך שלו.

דוגמה 5 - רשיון השידור בדוגמה 4

הגוף שמעניק את רשיון השידור מחליט לאחר מכן כי הוא לא יחדש עוד רשיונות שידור, אלא יוציא למכרז את הרשיונות. במועד החלטת הגוף שמעניק את רשיון השידור, נותרו שלוש שנים עד לתום תוקפו של רשיון השידור של הישות. הישות צופה כי הרשיון ימשיך לתרום לתזרימי המזומנים החיוביים נטו עד לתום תוקפו של הרשיון.

כיוון שרשיון השידור אינו יכול עוד להתחדש, אורך חייו השימושיים אינו עוד בלתי מוגדר. לפיכך, הרשיון שנרכש יופחת על פני שלוש שנים, יתרת אורך חייו השימושיים, וייבדק מיידית לצורך בחינת ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15.

דוגמה 6 - קו תעופה בין שתי ערים אירופאיות שנרכש, אשר תוקפו יפוג תוך שלוש שנים

ניתן לחדש את הזכות לטוס בקו התעופה כל חמש שנים והישות הרוכשת מתכוונת לעמוד בכל הכללים והתקנות המתייחסים לחידוש. חידושי הזכות לטוס בקו מוענקים באופן שגרתי בעלות מזערית, ובעבר חודשו כאשר חברת התעופה עמדה בכל הכללים והתקנות המתייחסים. הישות הרוכשת צופה לספק שירות לתקופה בלתי מוגבלת בין שתי הערים וצופה כי התשתית התומכת המתייחסת (שערי שדה תעופה, מסלולים, וחכירות מתקני הטרמינל) לא תשתנה במהלך כל תקופת הזמן בה יש לישות זכות לטוס בקו. ניתוח של ביקוש ותזרימי מזומנים תומך בהנחות אלה.

כיוון שהעובדות והנסיבות תומכות ביכולתה של הישות הרוכשת להמשיך ולספק שירותי אוויר

באופן בלתי מוגבל בין שתי הערים, הנכס הבלתי מוחשי הקשור לזכות לטוס בקו יטופל כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגבל. לכן, הזכות לטוס בקו לא תופחת עד שאורך החיים השימושיים שלה ייהפך למוגדר. היא תיבדק לצורך בחינת ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 בכל שנה וכאשר ישנו סימן המצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך שלה.

דוגמה 7 - סימן מסחרי שנרכש המשמש לזיהוי וליצירת הבחנה של מוצר צריכה מוביל שהיה לו נתח שוק מוביל במהלך שמונה השנים האחרונות

לסימן המסחרי יש יתרת אורך חיים משפטי של חמש שנים אולם ניתן לחידוש כל 10 שנים בעלות נמוכה. הישות הרוכשת מתכוונת לחדש את הסימן המסחרי באופן רציף וקיימות ראיות תומכות ביכולתה לעשות כן. ניתוח של (1) מחקרי מחזור החיים של המוצר, (2) מגמות שוק, מגמות תחרותיות ומגמות סביבתיות, וכן (3) הזדמנויות להרחבת המותג מספקות ראיות כי המוצר בעל הסימן המסחרי יפיק תזרימי מזומנים חיוביים נטו לישות הרוכשת לתקופה בלתי מוגבלת. הסימן המסחרי יטופל כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, כיוון שהוא חזוי לתרום לתזרימי המזומנים החיוביים נטו באופן בלתי מוגבל. לכן, הסימן המסחרי לא יופחת עד שאורך חיים השימושיים יוגדר. הוא ייבדק לצורך בחינת ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 בכל שנה וכאשר ישנו סימן המצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך שלו.

דוגמה 8 - סימן מסחרי שנרכש בעבר

הסימן המסחרי נחשב כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר כאשר הוא נרכש כיוון שהמוצר בעל הסימן המסחרי היה חזוי ליצור תזרימי מזומנים חיוביים נטו לתקופה בלתי מוגבלת. יחד עם זאת, תחרות בלתי צפויה החלה לאחרונה בשוק ומכירות עתידיות של המוצר תקטנה. ההנהלה אומדת שתזרימי המזומנים החיוביים נטו שיווצרו על ידי המוצר יהיו ב- 20 אחוזים נמוכים יותר בעתיד הנראה לעין. עם זאת, ההנהלה צופה שהמוצר ימשיך ליצור תזרימי מזומנים חיוביים נטו לתקופה בלתי מוגבלת בסכומים פחותים אלה.

כתוצאה מהקיטון החזוי בתזרימי מזומנים חיוביים נטו עתידיים, הישות קובעת כי אומדן הסכום בר-ההשבה של הסימן המסחרי נמוך יותר מערכו בספרים, ומוכר הפסד מירידת ערך. כיוון שהוא עדיין נחשב כבעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר, הסימן המסחרי לא יופחת, אולם ייבדק לצורך בחינת ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 בכל שנה וכאשר ישנו סימן המצביע כי ייתכן שחלה ירידת ערך שלו.

דוגמה 9 - סימן מסחרי לקו מוצרים שנרכש מספר שנים קודם לכן בצירוף עסקים

במועד צירוף העסקים, הנרכש ייצר את קו המוצרים במהלך 35 שנים עם דגמים חדשים רבים שפותחו תחת הסימן המסחרי. במועד הרכישה הרוכש מצפה להמשיך בייצור הקו וניתוח של גורמים כלכליים שונים מצביע כי אין מגבלה לתקופה שבה הסימן המסחרי יתרום לתזרימי המזומנים החיוביים נטו. כתוצאה מכך, הסימן המסחרי לא הופחת על ידי הרוכש. עם זאת,

ההנהלה החליטה לאחרונה כי הייצור של קו המוצר יופסק במהלך ארבע השנים הבאות. כיוון שאורך החיים השימושיים של הסימן המסחרי הנרכש אינו נחשב עוד כבלתי מוגדר, הערך בספרים של הסימן המסחרי ייבדק לצורך בחינת ירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות מספר 15 ויופחת על פני ארבע שנים שהן יתרת חייו השימושיים.

נספח ב' - ההבדלים בין תקן חשבונאות מספר 30, נכסים בלתי מוחשיים, לבין תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38, נכסים בלתי מוחשיים (מרס 2004):

נספח זה אינו מהווה חלק מהתקן.

1. המבוא לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה. המבוא לתקן זה מתמצת את עקרונות התקן ואת ההבדלים לעומת הפרקטיקה הקיימת.
2. מסעיף 3(ה) לתקן הבינלאומי הושמט בתקן זה המשפט "הוראות ההכרה והמדידה של חלק מהנכסים הפיננסיים נכללות בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 27, דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים, תקן חשבונאות בינלאומי מספר 28, השקעות בחברות כלולות ותקן חשבונאות בינלאומי מספר 31, זכויות בעסקאות משותפות."
3. מסעיף 4 לתקן הבינלאומי הושמטו במשפט הראשון המילים "או על גביה".
4. סעיף 32 בתקן פוצל לשני סעיפי משנה.
5. מסעיף 90(ז) לתקן הבינלאומי הושמטה בתקן זה הדוגמה המתייחסת למועדי פקיעה של חכירות קשורות.
6. נוסח סעיף 108 לתקן הבינלאומי שונה בתקן זה. לתקן זה נוספו סעיפים 108א ו-108ב.
7. מסעיף 113 לתקן הבינלאומי הושמט המשפט שבסוגריים: "(אלא אם, תקן חשבונאות בינלאומי מספר 17, חכירות דורש אחרת במכירה וחכירה חוזרת)".
8. מסעיף 114 לתקן הבינלאומי הושמט המשפט: "תקן חשבונאות בינלאומי מספר 17 מיושם לגבי מימוש באמצעות מכירה וחכירה חוזרת."
9. סעיף 124(א)(3) לתקן הבינלאומי הושמט מתקן זה.
10. לסעיף 118(ה)(2) בתקן הבינלאומי נוספה הערת שוליים בתקן זה.
11. סעיפים 129-133 לתקן הבינלאומי, אשר נקבעו בהם הוראות מעבר, מועד תחילה וכן ביטול של תקן חשבונאות בינלאומי מספר 38 הקודם, הושמטו מתקן זה. לתקן זה נוספו סעיפים 129-131, אשר כוללים הוראות מעבר ומועד תחילה.

12. הכותרת בדוגמה 8 לתקן הבינלאומי הוחלפה בנוסח הבא: "דוגמה 8 - סימן מסחרי שנרכש בעבר".

13. התייחסות לתקני חשבונאות בינלאומיים:

(א) ההפניה לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים בהגדרת המונח 'עלות' בסעיף 8 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקני חשבונאות אחרים, בתקן זה.

(ב) ההפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3, *צירופי עסקים*, בסעיפים 3(ו), 33 ו-34 הושמטה מתקן זה.

(ג) ההפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 5, *נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו* בסעיפים 3(ח), 97, 117 ו-118(ה) לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לכללי חשבונאות מקובלים.

(ד) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 39, *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*, בסעיפים 2(ב) ו-3(ה) לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 22, *מכשירים פיננסיים: גילוי והצהרה*, בתקן זה.

(ה) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 2, *מלאי* בסעיפים 3(א) ו-99 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 26, *מלאי*, בתקן זה. ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 11, *חוזי הקמה* בסעיף 3(א) הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 4, *עבודות על פי חוזה ביצוע*, בתקן זה.

(ו) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 12, *מסים על ההכנסה*, בסעיף 3(ב) לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 19, *מסים על ההכנסה*, בתקן זה.

(ז) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 16, *רכוש קבוע*, בסעיפים 4 ו-69(א) לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 27, *רכוש קבוע*, בתקן זה.

(ח) ההפניה לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 2, *תשלום מבוסס מניות*, בסעיף 8 לתקן הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 24, *תשלום מבוסס מניות*, בתקן זה.

(ט) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 19, *הטבות עובד*, בסעיפים 3(ד), 28 ו-66 לתקן הבינלאומי הוחלפה לפי כללי חשבונאות מקובלים, בתקן זה.

(י) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 23, *עלויות אשראי*, בסעיף 32 לתקן

הבינלאומי הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 3, *היוון עלויות אשראי*, בתקן זה.

(יא) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 8, *מדיניות חשבונאית*, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, בסעיפים 102, 104, 109 ו-121 הוחלפה בהפניה לכללי חשבונאות מקובלים, בתקן זה.

(יב) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 18, *הכנסות*, בסעיפים 114 ו-116 הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 25, *הכנסות*.

(יג) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36, *ירידת ערך נכסים*, בסעיפים 60, 83, 110, 111, 118(ה)-118(ה)5 ו-120, בדוגמה הממחישה את יישום סעיף 65 לתקן הבינלאומי אשר מופיעה לאחר סעיף 67 ובדוגמאות 1-9 בנספח א' הוחלפה בהפניה לתקן חשבונאות מספר 15, *ירידת ערך נכסים*, בתקן זה.

(יד) ההפניה לתקן חשבונאות בינלאומי מספר 36, *ירידת ערך נכסים* בסעיף 118(ה)3 הושמטה.

הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

חברי הוועדה

רו"ח דב ספיר - יו"ר הוועדה

רו"ח חיים אסיאג
רו"ח יגאל גוזמן
פרופסור אריה גנס, רו"ח
רו"ח אבי זיגלמן
רו"ח משה פרץ
פרופסור אפרים צדקה

צוות מקצועי

רו"ח שרון מימון צדיק
מר משה זלצר
מר יריב רגב

יועץ מקצועי לוועדה

רו"ח רונן מנשס

משתתפים קבועים

רו"ח יהודה אלגריסי
רו"ח דוד גולדברג
רו"ח דורון דבי
רו"ח אבי דוייטשמן
רו"ח צחי חבושה
רו"ח אדיר ענבר
רו"ח מוטי פרידמן
רו"ח יזהר קנה

צוות מקצועי אד-הוק

גלית ניב - בורשן, רו"ח - יו"ר
רו"ח רן אזשי
רו"ח משה אטיאס
רו"ח דני ויטאן
גב' עדי כהן
רו"ח אמיר לויין
רו"ח רויטל מדר-דונסקוי
רו"ח איל סנדו

המועצה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות

מר משה טרי, יו"ר רשות ני"ע - סגן יו"ר המועצה
רו"ח ראובן שיף, נשיא לשכת רו"ח - סגן יו"ר המועצה
מר שאול ברונפלד - יו"ר דירקטוריון הבורסה לניירות ערך
מר אייל בן שלוש
רו"ח אלכס הילמן, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
פרופסור צבי טלמון (רו"ח), נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר רון לובש
מר עמוס מר חיים, נציג איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה
ד"ר משה ברקת, רו"ח - מנהל מחלקת תאגידיים - רשות ניירות ערך
עו"ד (רו"ח) מיכל עבאדי-בויאנג'ו
רו"ח פנחס קימלמן, לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים
מר איתן רוב
רו"ח עופר מנירב, נשיא שקדם של לשכת רואי חשבון
רו"ח יוסי שחק, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
רו"ח ישראל שטראוס, נשיא לשכת רואי חשבון לשעבר
מר מוטי שפיגל, סגן המפקח על הבנקים